

WYROK
z dnia 24 maja 2017 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Izabela Kuciak

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 23 maja 2017 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 10 maja 2017 r. przez wykonawcę: **Polska Ekologia sp. z o.o., ul. Piaskowa 7, 47-400 Racibórz** w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: **Gmina Żarnowiec, ul. Krakowska 34, 42-439 Żarnowiec**

przy udziale:

wykonawcy: **FlexipowerGroup sp. z o.o. sp.k., ul. Majora Hubala 157, 95-054 Wola Zaradzyńska**, zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego

orzeka:

1. **Oddala odwołanie.**
2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę: **Polska Ekologia sp. z o.o., ul. Piaskowa 7, 47-400 Racibórz**, i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę: **Polska Ekologia sp. z o.o., ul. Piaskowa 7, 47-400 Racibórz**, 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 2015 r., poz. 2164 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 **Częstochowie**.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest „*zakup i montaż kolektorów słonecznych szansą na poprawę jakości powietrza w gminie Żarnowiec – etap II*”. Ogłoszenie o zamówieniu zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 5 stycznia 2017 r. pod numerem 3882-2017.

W przedmiotowym postępowaniu Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej i odrzucenia oferty Odwołującego, zarzucając Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów prawa:

1. art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego, pomimo możliwości potraktowania przez Zamawiającego omyłki w złożonej ofercie - w postaci błędnej karty katalogowej naczynia przeponowego - jako omyłki niepowodującej istotnej zmiany w treści oferty i poprawienia jej przez Zamawiającego w trybie tego przepisu;
2. art. 89 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 26 ust. 3 ustawy Pzp poprzez brak wezwania Odwołującego do złożenia, uzupełnienia lub poprawienia złożonych dokumentów lub do udzielenia wyjaśnień w stosownym terminie w zakresie karty katalogowej naczynia przeponowego, pomimo wiedzy Zamawiającego, iż Odwołujący zaoferował w rzeczywistości właściwe naczynie przeponowe, o parametrach zgodnych z oczekiwaniami Zamawiającego, określonymi w Specyfikacji;
3. art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp poprzez uznanie, iż przedstawiona przez Odwołującego wraz z ofertą dokumentacja dla kolektora AMP AR 2.85 nie jest zgodna z oczekiwaniami Zamawiającego, a zatem Odwołujący nie złożył wymaganych przez Zamawiającego właściwej karty technicznej oraz certyfikatu, potwierdzających posiadanie przez oferowany kolektor wymaganych parametrów, podczas gdy Odwołujący złożył te dokumenty;
4. naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego z powodu błędu w obliczeniu ceny, z uwagi na zastosowanie przez Odwołującego jednolitej stawki podatku VAT w wysokości 8%, zamiast odrębnych stawek 8% i 23%, pomimo braku prawnego uzasadnienia, jakie konkretnie przepisy prawa podatkowego, w szczególności ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, naruszył Odwołujący stosując w ofercie jednolitą stawkę 8% VAT w zakresie ceny ofertowej.

Wobec powyższego Odwołujący wniósł o:

1. nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego;

2. nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru najkorzystniejszej oferty i powtórzenia czynności wyboru najkorzystniejszej oferty poprzedzonej oceną spełnienia przez wykonawców, w tym Odwołującego, warunków udziału w postępowaniu i dokonanie ponownej oceny spełnienia warunków udziału i dokumentów złożonych przez wykonawców, w tym Odwołującego;
3. zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego uzasadnionych kosztów postępowania przed Izbą, obejmujących uiszczony wpis od odwołania;
4. przeprowadzenie dowodu z:
 - a) dokumentacji postępowania o udzielenie zamówienia publicznego p.n.: *„Zakup i montaż kolektorów słonecznych szansą na poprawę, jakości powietrza w Gminie Żarnowiec II etap” (Nr referencyjny IR.271.1.2017)*;
 - b) wyjaśnień złożonych przez Odwołującego w dniu 6 lutego 2017 r. w zakresie karty katalogowej naczynia przeponowego;
 - c) oświadczenia firmy PPUH Termstal J. S. z dnia 3 lutego 2017 r. w zakresie omyłki w zakresie karty katalogowej naczynia przeponowego;
 - d) oferty firmy Antinus sp. z o.o. z siedzibą w Skierniewicach złożonej w niniejszym postępowaniu, na potwierdzenie faktu, iż Zamawiający miał świadomość, iż naczynie przeponowe zaoferowane przez Odwołującego było zgodne z SIWZ, albowiem Antinus sp. z o.o. załączył do swojej oferty kartę katalogową na takie samo urządzenie i Zamawiający uznał je za prawidłowe, albowiem nie odrzucił oferty tego Wykonawcy;
 - e) oświadczenia Solar Keymark na potwierdzenie, iż zaoferowany przez Odwołującego kolektor AMP Ar 2.85 jest zgodny ze specyfikacją Zamawiającego w postępowaniu;
 - f) zeznań świadka – J. S. - na okoliczności omyłki w karcie katalogowej naczynia przeponowego na potrzeby niniejszego zamówienia, zapytania ofertowego Odwołującego w tym zakresie skierowanego do świadka, rodzaju i parametrów technicznych naczynia przeponowego zaoferowanego przez świadka Odwołującemu i jego zgodności z wymogami specyfikacji Zamawiającego.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Odwołujący podał, że pismem z dnia 5 maja 2017 r. Odwołujący został poinformowany o wyborze najkorzystniejszej oferty wykonawcy FlexipowerGroup sp. z o.o. sp.k. oraz o odrzuceniu jego oferty.

Zamawiający oświadczył, jak wyjaśnił Odwołujący, że odrzucenie oferty Odwołującego uzasadnione jest faktem, iż Odwołujący przedstawił niezgodną z treścią SIWZ ofertę w zakresie naczynia przeponowego oraz kolektora słonecznego, które nie spełniają wymogów Zamawiającego. Zamawiający stwierdził ponadto, iż cena ofertowa przedstawiona w ofercie Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu, tj. stawka podatku VAT powinna wynosić

odpowiednio 8% i 23 %, a Odwołujący zastosował jedynie stawkę 8%.

1) Naruszenie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp.

Zdaniem Odwołującego, Zamawiający nieprawidłowo odrzucił jego ofertę z uwagi na omyłkę w zakresie parametrów naczynia przeponowego, określonych w karcie katalogowej, załączonej do oferty. W ocenie Odwołującego, Zamawiający doskonale zdawał sobie sprawę z faktu, iż zaoferowane naczynie przeponowe spełnia wymogi SIWZ, albowiem takie samo naczynie przeponowe zostało zaoferowane przez firmę Antinus sp. z o.o. i Zamawiający uznał je za odpowiadające wymogom Specyfikacji.

W ocenie Odwołującego, Zamawiający powinien w niniejszej sprawie zastosować procedurę z art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp i potraktować omyłkę w karcie katalogowej, dotyczącą ciśnienia 8 bar zamiast 10 bar jako nieistotną omyłkę, niepowodującą zmiany w treści oferty. Odwołujący dodał, że złożył Zamawiającemu wyjaśnienia w tym zakresie oraz załączył oświadczenie producenta naczynia przeponowego, z którego jednoznacznie wynika, iż doszło jedynie do omyłki w karcie katalogowej, natomiast samo zaoferowane urządzenie spełnia w 100% parametry określone w pkt A.3.4 ppkt 5 Programu Funkcjonalno-Użytkowego.

Odwołujący wyjaśnił, że zgodnie z SIWZ, wymagania dotyczące naczynia przeponowego umieszczono w załączniku nr 1 do ww. dokumentu, tj. w Programie Funkcjonalno - Użytkowym pkt A.3.4 „Szczegółowe właściwości funkcjonalno - użytkowe ppkt 5 „Zespół naczynia wzbiórczego przeponowego”. Powyższy punkt, jak podał Odwołujący, dotyczy wymagań, zarówno naczynia przeponowego do instalacji solarnej (obiegu glikolowego), jak i naczynia przeponowego do wody użytkowej. Odwołujący zauważył, że w ww. punkcie zostały opisane funkcje, do jakich naczynia przeponowe służą. Zgodnie z powyższym, służą one do kompensacji zmian objętości nośnika ciepła w instalacji solarnej i zmian objętości wody w instalacji c.w.u.

Dalej Odwołujący podał, że jak opisano w PFU, zarówno naczynie do obiegu glikolowego, jak i naczynie do obiegu c.w.u. mają wspólny cel, czyli powinny zabezpieczać przed niepożądanym otwarciem zaworu bezpieczeństwa. Zgodnie z uznaną praktyką inżynierską, co podkreślił Odwołujący, zarówno w przypadku instalacji glikolowych (solarnych), jak i w przypadku instalacji c.w.u., standardowo stosuje się zawory bezpieczeństwa o tym samym ciśnieniu otwarcia, które to wynosi około 6 bar.

W takiej sytuacji, jeśli Zamawiający w PFU uznał, że dla instalacji solarnej naczynie do obiegu glikolowego powinno charakteryzować się dopuszczalnym ciśnieniem pracy nie mniejszym niż 8 bar, to jest oczywistym stwierdzenie, w ocenie Odwołującego, że dla naczynia przeponowego do obiegu c.w.u. ciśnienie 8 bar jest również wystarczające.

To stwierdzenie, jak pokreślił Odwołujący, oczywiście nie ma na celu zmian

parametrów, jakie ustanowił Zamawiający. Jednakże, skoro omyłkowo wpisano w karcie ciśnienie dopuszczalne dla naczynia c.w.u. 8 (które zmieniono później na 10 bar), to zdaniem Odwołującego, była to zmiana nie mająca żadnego wpływu na bezpieczeństwo użytkowania instalacji, czyli jednocześnie była to zmiana nieistotna.

II. Naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 26 ust. 3 ustawy Pzp.

Odwołujący wskazał, że powodem odrzucenia oferty Odwołującego były błędy w dokumentacji odnośnie naczynia przeponowego i kolektora słonecznego, które zdaniem Zamawiającego, nie spełniają jego wymogów. Zdaniem Odwołującego, nawet gdyby uznać, że przedmiotowe karty katalogowe nie zostały złożone przez Odwołującego, zawierają one błędy lub w inny sposób nie spełniają wymogów Zamawiającego, to w przypadku prawidłowego i zgodnego z ustawą postępowania Zamawiającego, nie powodowałyby to skutku w postaci odrzucenia złożonej oferty.

Odwołujący podniósł, że karta katalogowa ma w prowadzonym postępowaniu charakter przedmiotowy, czyli dotyczący realizacji przedmiotu zamówienia. W związku z powyższym, z chwilą uznania przez Zamawiającego, że w ofercie złożonej przez Odwołującego nie znajduje się wymagany przez niego dokument lub dokument ten obarczony jest brakami lub błędami albo w inny sposób jest dla Zamawiającego niezrozumiały, konieczne jest przeprowadzenie postępowania uzupełniającego, o którym mowa w art. 26 ust. 3 ustawy Pzp.

Zgodnie bowiem, jak podał Odwołujący, z dyspozycją tego przepisu wykonawca, który nie złożył dokumentów potwierdzających okoliczności, o których mowa w art. 25 ust. 1 ustawy Pzp lub innych dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia postępowania, powinien zostać obligatoryjnie wezwany do ich złożenia, uzupełnienia lub poprawienia lub do udzielania wyjaśnień w terminie wskazanym przez Zamawiającego, chyba że mimo ich złożenia, uzupełnienia lub poprawienia lub udzielenia wyjaśnień oferta wykonawcy podlega odrzuceniu albo konieczne byłoby unieważnienie postępowania. Z racji tego, że okoliczności wyłączające wskazany obowiązek zamawiającego nie zachodziły w przedmiotowym postępowaniu, zdaniem Odwołującego, Zamawiający bezprawnie zaniechał dokonania czynności wezwania Odwołującego do uzupełnienia wymaganych dokumentów, co spowodowało odrzucenie jego oferty.

Odwołujący zwrócił uwagę, że powyższe stanowisko jest ugruntowane w orzecznictwie KIO. *„Zamawiający ma obowiązek wezwać wykonawcę do uzupełnienia wadliwych dokumentów lub ich braku, lub pełnomocnictw, w przypadku, gdy ocena dokumentów lub pełnomocnictw dokonana przez zamawiającego, doprowadzi do wniosku, że nie potwierdzają one żądanych parametrów (podmiotowych lub przedmiotowych). Ustawodawca nie sprecyzował w art. 26 ust 3 p.z.p., czy wada danego dokumentu musi*

mieć charakter formalny czy też merytoryczny, dlatego też należy przyjąć, że każda wada dokumentu musi wywołać, po stronie zamawiającego, określony skutek w postaci wezwania danego wykonawcy do skonwalidowania wady oferty (wniosku).” (tak: wyrok KIO z dnia 26 września 2016 r., sygn. akt: KIO 1648/16; KIO 1660/16).

„Zamawiający ma obowiązek określić warunki udziału w postępowaniu oraz zawrzeć opis sposobu dokonywania ich oceny, zgodnie z normą art. 22 ust. 1 p.z.p. i zamieścić je w ogłoszeniu oraz siwz. Opis sposobu dokonywania oceny spełniania warunków udziału w postępowaniu musi być związany z przedmiotem zamówienia i do niego proporcjonalny oraz ma służyć nadrzędnemu celowi jakim jest zbadanie zdolności konkretnego wykonawcy do należytego wykonania zamówienia. Przy czym to badanie zdolności wykonawcy i zachowanie proporcji musi także służyć zachowaniu normy art. 7 ust. 1 p.z.p. to jest zachowaniu uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, a zatem opis ten nie powinien być nadmierny. W dalszej kolejności na etapie badania ofert, zamawiający ma obowiązek przez pryzmat postanowień ogłoszenia i siwz badać, czy złożono wraz z ofertą wszystkie wymagane dokumenty, oraz czy te dokumenty nie zawierają błędów (art. 26 ust. 3 p.z.p.) i jeśli są braki lub dokumenty są wadliwe ma obowiązek wezwać do uzupełnienia dokumentów.” (wyrok KIO z dnia 1 lutego 2016 r., sygn. akt: KIO 64/16).

Dalej Odwołujący podał, że Zamawiający stwierdził, iż kolektor słoneczny zaoferowany przez Odwołującego jest niezgodny z parametrami podanymi w Specyfikacji i nie jest reprezentatywny dla rodziny kolektorów objętych certyfikatem zgodności „CEN Keymark” lub równoważnym.

Odwołujący wyjaśnił, że w SIWZ wymagania dotyczące kolektora słonecznego umieszczono w załączniku nr 1 do ww. dokumentu, tj. w Programie Funkcjonalno - Użytkowym, pkt A.3.4 „Szczegółowe właściwości funkcjonalno - użytkowe ppkt 1 „Kolektor słoneczny o parametrach nie gorszych (...)”. Zgodnie z powyższym punktem, jak zauważył Odwołujący, kolektor słoneczny powinien posiadać między innymi:

- sprawność optyczną względem apertury nie mniejszą niż: 80 %
- współczynnik strat a_1 względem apertury nie większy niż: 4,00 (W/m²K)
- współczynnik strat a_2 względem apertury nie większy niż: 0,025 (W/m²K²).

W ww. punkcie, jak podał Odwołujący, występuje również zapis: „Dla potwierdzenia spełnienia przez oferowane kolektory słoneczne wymagań stawianych płaskim kolektorom słonecznym należy załączyć do oferty:

- europejski certyfikat CEN Keymark lub równoważny
- dokumenty potwierdzające posiadanie przez oferowany kolektor wymaganych parametrów: skrócone lub pełne sprawozdanie (raport) z badań na zgodność z podanymi normami wykonane przez akredytowane laboratorium badawcze lub załącznik do certyfikatu

Keymark”.

W przypadku Odwołującego przedstawiony został, jak podał, europejski certyfikat Solar Keymark, czyli pierwszy z wymaganych dokumentów. Przedstawiono również sprawozdanie (raport) z badań, czyli drugi z wymaganych dokumentów.

Odwołujący wyjaśnił, że ponieważ certyfikat został sporządzony dla całej rodziny kolektorów (różne powierzchnie), to zgodnie z obowiązującą procedurą, jednostka przeprowadzająca badania poddała badaniu kolektor najmniejszy (tj. o powierzchni 2,38) oraz największy (tj. o powierzchni 2,85). Owszem, jak przyznał Odwołujący, zgodnie z procedurą w certyfikacie Solar Keymar umieszczono wyniki mniej korzystne, czyli z kolektora o powierzchni 2,38 jako wyniki dla całej rodziny. Gdyby postępowanie dotyczyło, np. kolektora o powierzchni pośredniej, czyli ani największej ani najmniejszej, to Zamawiający miałby rację, zdaniem Odwołującego, że należy przyjąć wyniki umieszczone na certyfikacie, czyli te bardziej niekorzystne jako wyniki dla całej rodziny. Odwołujący zwrócił jednak uwagę, że zaoferował w ofercie kolektor największy, czyli urządzenie, które zgodnie ze standardami Solar Keymark jest przetestowane zgodnie z wymaganymi normami i co ważne, wyniki tych badań ujęte są w raporcie z badań.

Odwołujący podkreślił, że wiadomo, iż wyniki umieszczone w raporcie z badań dla tej wersji kolektora spełniają wymagania PFU, a więc nie można stwierdzić, że kolektor nie spełnia wymagań Zamawiającego. Zdaniem Odwołującego, rozwiązanie, jakie zastosował Odwołujący, jest jak najbardziej dopuszczalne i zgodne z procedurą Solar Keymark, co zostało potwierdzone przez jednostkę udzielającą tego typu certyfikatów. Jednostka potwierdziła bowiem, że kolektor o powierzchni 2,85, czyli ten ujęty w ofercie, posiada w raporcie z badań wyniki, którymi można się posługiwać jako oficjalnymi.

III. Naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Zdaniem Odwołującego, Zamawiający z naruszeniem art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp dokonał odrzucenia oferty Odwołującego z uwagi na błędne obliczenie ceny oferty oraz błędne wskazanie stawki podatku VAT.

Na wstępie Odwołujący podał, iż w stanie faktycznym sprawy sporna jest wyłącznie wysokość stawki podatku VAT w zakresie ceny wskazanej w formularzu ofertowym, złożonym w postępowaniu przez Odwołującego.

Odwołujący zwrócił również uwagę, iż w toku postępowania wykonawcy wielokrotnie zadawali Zamawiającemu pytania w zakresie stawki VAT, jaką należy zastosować w przedmiotowym zamówieniu, jednakże nigdy nie otrzymali od Zamawiającego jednoznacznej odpowiedzi. Zamawiający w dniu 16 stycznia 2017 r. w Wyjaśnieniach nr 4 w odpowiedzi na pytanie: *„Jeżeli zamawiający przewiduje montaż instalacji na gruncie proszę o podanie ilości oraz zmianę formularza ofertowego poprzez wyodrębnienie instalacji na gruncie z uwagi na*

inną stawkę podatku VAT dla części robót wykonywanych na zewnątrz tj. 23% roboty poza obrysem budynku i 8% dla części instalacji związanych z budynkiem w sposób trwały.” stwierdził jedynie, iż: „W zakresie zadania przewidziane jest wykonanie projektu budowlano - wykonawczego instalacji po przeprowadzeniu inwentaryzacji obiektów. W dokumentacji przetargowej zamieszczono informację o lokalizacjach instalacji. Każdy oferent ma możliwość przeprowadzenia takiej inwentaryzacji przed złożeniem oferty i ujęciu w wycenie koniecznych do prawidłowego zamontowania instalacji kosztów jak również prawidłowej stawki podatku VAT”.

Tymczasem podejmując decyzję o odrzuceniu oferty Odwołującego, jak wskazał Odwołujący, Zamawiający przesądził, iż cena ofertowa przedstawiona w ofercie Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu, tj. stawka podatku VAT powinna wynosić odpowiednio 8% i 23 %, natomiast oferent zastosował jedynie stawkę 8%. Zamawiający, co podkreślił Odwołujący, nie podał przy tym żadnego uzasadnienia prawnego swojej decyzji.

Podejmując taką decyzję Zamawiający przyjął, jak zauważył Odwołujący, iż nie jest możliwe przy realizacji niniejszego zamówienia skorzystanie przez wykonawcę ze stawki 8% VAT pomimo, iż jednocześnie Zamawiający potwierdził, iż wszystkie budynki, na których mają być montowane instalacje, mają charakter budynków mieszkalnych oraz nie przekraczają 300 m² całkowitej powierzchni użytkowej. Ponadto, jak podkreślił Odwołujący, Zamawiający nie wykazał, iż przy którymkolwiek budynku przewiduje się montaż instalacji na gruncie. Odwołujący wyjaśnił, iż zastosowanie stawki 8% w stosunku do robót objętych przedmiotowym zamówieniem, jest wynikiem zastosowania się przez Odwołującego do obowiązujących przepisów prawa, które umożliwiają zastosowanie stawki 8% podatku VAT.

Zdaniem Odwołującego, nie podlega dyskusji, iż co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych.

Na poparcie powyższego stanowiska można przedstawić, zdaniem Odwołującego, wyrok WSA z dnia 28 września 2010 r., sygn. akt: I SA/Gd 470/10, wydany w zbliżonym stanie faktycznym, gdzie Sąd stwierdził, iż: *„Wykonanie zaś takiej instalacji jest (...), jedną i kompleksową usługą, w stosunku do której nie może być mowy, że zastosowanie właściwej stawki podatku, uzależnione jest od miejsca przeprowadzenia takiego przyłącza. Dzielenie takiej usługi, która zapewne jest wieloetapowa, byłoby sprzeczne z racjonalnością ustawodawcy. Oznacza to zatem, że usługa ta objęta jest w całości 7% stawką podatku od towarów i usług (obecnie 8% - przypadek autora odwołania). Wyciąganie odwrotnych wniosków nie ma więc uzasadnienia prawnego”.*

Podobnie, jak podał Odwołujący, w wyroku WSA z dnia 23 stycznia 2014 r. o sygn.

akt: I SA/Ke 688/13 wskazano, że „(...) prawidłowe jest stanowisko, że do robót budowlanych polegających na montażu kolektorów słonecznych na dachach czy elewacjach budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia nie przekracza 300 m², w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8%”.

Powyższe, jak podał Odwołujący, zostało także niejednokrotnie potwierdzone w interpretacjach indywidualnych, wydawanych przez organy podatkowe. Jak wskazał w odniesieniu do zbliżonego stanu faktycznego Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 16 października 2015 r. o nr IPTPP3/4512-276/15-7/MK „(...) stwierdzić należy, iż w sytuacji, gdy montaż zestawu solarnego ma miejsce w całości w/na budynkach mieszkalnych osób fizycznych i wykonany jest w ramach termomodernizacji budynków, których powierzchnia nie przekracza 300 m², w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy”.

W analogiczny sposób, jak zauważył Odwołujący, wypowiedział się także Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacjach indywidualnych z dnia 10 października 2014 r. o nr ITPP2/443-928/14/RS, z dnia 8 października 2014 r. o nr ITPP1/443- 812/14/DM oraz z dnia 30 września 2014 r. o nr ITPP1/443-748/14/AJ, a także Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacjach indywidualnych z dnia 1 października 2015 r. o nr IPTPP3/4512-276/15-4/MK oraz z dnia 29 maja 2015 r. o nr IPTPP4/4512-147/15-4/ALN.

Mając na uwadze powyższy opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, zdaniem Odwołującego, że o ile faktycznie przedmiotem umów zawartych przez Wnioskodawcę jest wykonanie kompleksowych usług, polegających na montażu:

- > instalacji grzewczych opartych na pompach ciepła z wymiennikiem gruntowym,
- > instalacji grzewczych opartych na pompach ciepła pobierających ciepło z wody gruntowej,
- > instalacji grzewczych opartych są na pompach ciepła wykorzystujących ciepło z powietrza,
- > instalacji grzewczych opartych na kolektorach słonecznych,
- > instalacji produkujących prąd opartych na ogniwach fotowoltaicznych,

w budynkach mieszkalnych, których powierzchnia nie przekracza 300 m², to świadczone ww. usługi mieszczą się w czynnościach, o których mowa w art. 41 ust. 12 ustawy i z tytułu wykonania tych usług, zastosowanie znajdzie stawka podatku VAT w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy, pod warunkiem, że nie dotyczą odrębnej budowli w rozumieniu Prawa budowlanego.

„Należy podkreślić, że w świetle najnowszych interpretacji podatkowych, co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno

być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. 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. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej. W świetle przedstawionego opisu, w niniejszej sprawie mamy do czynienia z jedną kompleksową usługą, dla której zastosowanie będzie miała jedna stawka podatku VAT. Jak wynika z treści wniosku, przedmiotem sprzedaży na rzecz mieszkańca, w świetle zawartej umowy, jest wykonanie montażu układu solarnego wraz z dostawą i uruchomieniem układu. Zatem do opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych na rzecz mieszkańców przez Gminę w ramach Projektu należy odnieść się w sposób całościowy. Działania te nie stanowią odrębnej całości. Określony w niniejszej sprawie przedmiot realizacji zadania sprawia, że mamy do czynienia z jedną usługą, za którą mieszkaniec zobowiązuje się do dokonania wpłat. W tej sytuacji uzgodniona kwota za wykonanie usługi stanowiącej świadczenia złożone, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług powinna być opodatkowana według jednej stawki podatku VAT, bez względu na jej poszczególne elementy” (tak: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji podatkowej z 9 grudnia 2016 r. 1462-IPPP2.4512.785.2016.1.AO).

Z uwagi na powyższe argumenty stanowisko Zamawiającego, iż Odwołujący powinien zastosować w ofercie dwie stawki podatku VAT, zdaniem Odwołującego, jest całkowicie nieuzasadnione.

Zamawiający wniósł odpowiedź na odwołanie (pismo z dnia 10 maja 2017 r.), domagając się jego oddalenia.

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje:

Wymagania, dotyczące naczynia przeponowego Zamawiający zamieścił w załączniku nr 1 do SIWZ, tj. w Programie Funkcjonalno - Użytkowym pkt A.3.4 „Szczegółowe właściwości funkcjonalno - użytkowe ppkt 5 „Zespół naczynia wzbiorczego przeponowego”, podając, że: „Naczynia przeponowe służą do kompensacji temperaturowych zmian objętości nośnika ciepła w instalacji glikolowej i wody w instalacji CWU, zabezpieczając przed niepożądanym otwarciem zaworu bezpieczeństwa. W stanach awaryjnych, przejmują nośnik ciepła z kolektorów zabezpieczając go przed termiczną degradacją. Zastosować naczynia przeponowe o następujących parametrach:

- a) *do obiegu glikolowego zastosować naczynia przeponowe przeznaczone do słonecznych instalacji grzewczych o dopuszczalnym ciśnieniu pracy nie mniej niż 8 bar i dopuszczalnej temperaturze pracy nie mniej niż +110 °C,*
- b) *do wody użytkowej zastosować naczynia przeponowe o dopuszczalnym ciśnieniu pracy nie mniej niż 10 bar i dopuszczalnej temperaturze pracy nie mniej niż +99 °C.*

Naczynia zamontowane na dedykowanych uchwytach.

Do oferty dołączyć kartę katalogową, deklarację zgodności oraz dla naczyń do wody użytkowej atest higieniczny PZH”.

Z ustaleń Izby wynika, że w ramach prowadzonego postępowania Zamawiający w sekcji III podsekcja III.6 ogłoszenia o zamówieniu - wykaz oświadczeń lub dokumentów składanych przez wykonawcę w postępowaniu na wezwanie zamawiającego w celu potwierdzenia okoliczności, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp – zawarł określenie „nie dotyczy”. Również w SIWZ Zamawiający nie wskazał, że żąda przedłożenia przez wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia dokumentów przedmiotowych w postaci kart katalogowych w celu potwierdzenia, że oferowane roboty budowlane odpowiadają wymaganiom określonym przez Zamawiającego.

Odwołujący zaoferował naczynie przeponowe, które zostało opisane w karcie katalogowej, przedłożonej wraz z ofertą na str. 100 (według oświadczenia pełnomocnika Odwołującego, złożonego na rozprawie). Z rzeczowej karty katalogowej wynika, że maksymalne ciśnienie pracy tego naczynia to 8 bar. Naczynie to nie zostało konkretnie oznaczone, nie wskazano modelu. Zaś, z karty katalogowej wynika, że dostępnych jest 5 modeli. Jednocześnie dostrzeżenia wymaga, że rysunki techniczne przedmiotowego urządzenia (rys. 1 i 2) odnoszą się do wszystkich modeli. Rysunek nr 1 do trzech modeli, rysunek nr 2 do dwóch modeli pomimo, że z wymiarowania można by przyjąć, że dotyczy on pierwszego modelu, wymienionego w tabeli. Powyższe skłania do wniosku, że wymiarowanie ma jedynie charakter poglądowy.

Pismem z dnia 6 lutego 2017 r. Odwołujący poinformował Zamawiającego, że „w karcie katalogowej naczynia przeponowego do wody użytkowej załączonej do złożonej przez nas oferty znalazła się omyłka dotycząca dopuszczalnego ciśnienia naczynia; zamiast 10 bar wpisano 8 bar.

Po zauważeniu omyłki wystąpiliśmy do producenta naczynia – PPUH Termstal J. S. – o udzielenie niezbędnych wyjaśnień, gdyż z doświadczenia w montażu i użytkowaniu tych naczyń wiemy, iż spełniają one wymóg w zakresie ciśnienia 10 bar. Producent poinformował nas, iż omyłkowo wpisał w karcie katalogowej błędne ciśnienie i w rzeczywistości

zaoferowane przez nas naczynie przeponowe spełnia wymóg w zakresie minimalnego ciśnienia – 10 bar. W załączeniu przesyłamy oświadczenie producenta.

Jednocześnie oświadczamy, iż zaoferowane przez nas w ramach złożonej oferty naczynie przeponowe od początku spełniało wymogi Zamawiającego określone w pkt. A.3.4 ppkt 5. Programu Funkcjonalno – Użytkowego, a zatem nasza oferta w zakresie oferowanych urządzeń (jak również w pozostałym zakresie) nie ulega zmianie.

Wyjaśniamy, iż omyłka w opisie zbiornika na karcie katalogowej ma charakter omyłki nieistotnej w rozumieniu art. 87 ust. 2 Prawa zamówień publicznych, gdyż nie powoduje ona zmiany treści złożonej oferty i nie dotyczy istotnych elementów oferty (wskazanych w pkt. I – III formularza ofertowego przygotowanego przez Zamawiającego), lecz świadczenia akcesoryjnego. W świetle orzecznictwa KIO i poglądów doktryny prawa zamówień publicznych istnieje możliwość poprawienia takich omyłek na etapie weryfikacji treści złożonej przez wykonawcę oferty.

W związku z powyższym zwracamy się o przyjęcie przez Zamawiającego niniejszego pisma jako wyjaśnień wykonawcy do treści złożonej oferty”.

W przedłożonym wraz z ww. pismem oświadczeniu z dnia 3 lutego 2017 r. J. S. oświadczył, „iż zgodnie z zapytaniem ofertowym od firmy Polska Ekologia Sp. z o.o. na potrzeby udzielania się przez Polską Ekologię Sp. z o.o. o zamówienia pn.: „Zakup i montaż kolektorów słonecznych szansą na poprawę jakości powietrza w gminie Żarnowiec – II etap”, przekazałem Polskiej Ekologii Sp. z o.o. omyłkowo kartę katalogową dla naczyń przeponowych do wody użytkowej z wartością 8 bar, którą to Polska Ekologia Sp. z o.o. załączyła do oferty, zgodnie z wymaganiami Zamawiającego. Wartość 8 bar jest w tym przypadku omyłką pisarską, którą popełniliśmy przy sporządzaniu karty katalogowej.

Oświadczam, iż produkowane przez nas naczynia przeponowe do wody użytkowej spełniają wszystkie wymagania z załącznika do SIWZ tj. Programu Funkcjonalno – Użytkowego w tym dopuszczalne ciśnienie pracy nie mniej niż 10 bar.

Oświadczam, iż w/w naczynie przeponowe jest dokładnie takie samo jak to zaoferowane przez Polską Ekologię Sp. z o.o.

Poprawną kartę katalogową załączam wraz z niniejszym oświadczeniem”.

Izba przeprowadziła dowód z karty katalogowej przedłożonej wraz z ofertą przez wykonawcę Antinus Sp. z o.o. (str. 55 oferty) stwierdzając, że naczynie przeponowe zaoferowane przez powołanego wykonawcę, jakkolwiek pochodzi od tego samego producenta, co naczynie zaoferowane przez Odwołującego, to różni się ono parametrami. Chodzi tutaj nie tylko o maksymalne ciśnienie pracy, które wynosi 10 bar, ale również o temperaturę pracy.

Izba oddaliła wniosek dowodowy zgłoszony przez Odwołującego o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka J. S., producenta naczynia przeponowego, zaoferowanego przez Odwołującego, na okoliczność omyłki w karcie katalogowej naczynia przeponowego, zaoferowanego przez Odwołującego, zapytania Odwołującego skierowanego do świadka w tym przedmiocie, rodzaju i parametrów technicznych naczynia przeponowego zaoferowanego przez świadka Odwołującemu i jego zgodności z wymaganiami Zamawiającego, określonymi w SIWZ, bowiem okoliczności mające być przedmiotem dowodu zostały stwierdzone w oświadczeniu ww. z dnia 3 lutego 2017 r. Nadto, treść oferty określana jest nie na podstawie zeznań świadka, ale w oparciu o oświadczenie wykonawcy, stąd też prowadzenie dowodu na wskazane okoliczności byłoby niedopuszczalne.

W SIWZ wymagania dotyczące kolektora słonecznego umieszczono w załączniku nr 1 do ww. dokumentu, tj. w Programie Funkcjonalno - Użytkowym, pkt A.3.4 „Szczegółowe właściwości funkcjonalno – użytkowe” ppkt 1. Zamawiający wskazał m.in., że wymaga kolektora słonecznego „o parametrach nie gorszych: (...)

- *Współczynnika strat a_1 względem apertury nie większy niż: $4,00 \text{ W}/(\text{m}^2\text{K})$ (...).*

Dla potwierdzenia spełnienia przez oferowane kolektory słoneczne wymagań stawianych płaskim kolektorom słonecznym należy załączyć do oferty:

- a) europejski certyfikat zgodności „CEN Keymark” lub równoważny certyfikat,*
- b) dokumenty potwierdzające posiadanie przez oferowany kolektor wymaganych parametrów: skrócone lub pełne sprawozdanie (raport) z badań na zgodność z podanymi normami wykonane przez akredytowane laboratorium badawcze i/lub załącznik do certyfikatu Keymark lub równoważnego lub inne dokumenty równoważne”.*

Odwołujący przedłożył wraz z ofertą Certyfikat Keymark (tłumaczenie na język polski - str. 9 oferty) dla rodziny kolektorów słonecznych, obejmujących trzy kolektory, w tym m.in. ten, który oferował Odwołujący. Przedłożono również załącznik do przedmiotowego certyfikatu (tłumaczenie na język polski str. 11 - 13 oferty), z którego wynika, że rodzina kolektorów nie spełnia parametru współczynnika strat a_1 względem apertury. Reprezentatywny w tym względzie nie jest kolektor oferowany przez Odwołującego (oświadczenie ze str. 105 oferty Odwołującego). Jednocześnie Raport z badań kolektorów słonecznych (tłumaczenie na język polski na str. 47 – 76 oferty Odwołującego) obejmuje kolektor oferowany przez Odwołującego, z którego wynika, że spełnia on sporny parametr (str. 67 oferty Odwołującego).

Odwołujący przedłożył wraz z odwołaniem pismo z dnia 6 lutego 2017 r., pochodzące od AENOR, wystawcy przedmiotowego Certyfikatu, z którego wynika, że Certyfikat został wydany dla rodziny 3 kolektorów słonecznych o różnych rozmiarach. „Zgodnie z zasadami Solar Keymark, największy i najmniejszy kolektor zostały przetestowane, a parametry wydajnościowe AMP AR 2.38 zostały wybrane jako reprezentatywne dla rodziny kolektorów. Wartości zostały przedstawione w certyfikacie (...). Nadto parametry kolektora AMP 2.85 zostały przetestowane i uzyskały następujące wartości, które to zostały skopiowane z raportu badań (...). Wartości te mogą być używane do scharakteryzowania kolektora AMP AR 2.85 ponieważ został on przetestowany przez akredytowane laboratorium (...)”.

Zakres przedmiotowego zamówienia obejmuje (pkt 2 SIWZ):

- 1) „opracowanie dokumentacji projektowej (min. 2 egz. w wersji papierowej i jeden w wersji elektronicznej CD) niezbędnej do zainstalowania kompletnego zestawu solarnego na potrzeby przygotowania c.w.u., przygotowanej po inwentaryzacji i wizji lokalnej,
- 2) uzyskanie wymaganych aktualnymi przepisami uzgodnień, pozwoleń, zgłoszeń, zezwoleń, itp.,
- 3) wykonanie robót budowlano-instalacyjnych polegających na montażu kompletnych systemów solarnych,
- 4) podłączenie do istniejącej instalacji c.w.u. - wymagane zamontowanie zaworu mieszającego (anty-poparzeniowego), zaworu bezpieczeństwa, naczynia przeponowego i pozostałej niezbędnej armatury,
- 5) podłączenie drugiego źródła ciepła do górnej wężownicy zasobnika solarnego w oparciu o wykonaną dokumentację; wymagane jest zastosowanie pompy obiegowej elektronicznej oraz sterowania jej pracą przez sterownik solarny,
- 6) zamontowanie grzałki elektrycznej,
- 7) dostarczenie użytkownikowi instalacji kopii dokumentacji określonej w pkt. 1 oraz instrukcji obsługi i użytkowania zestawu w języku polskim
- 8) wykonanie i zamontowanie tablic promocyjnych (130 szt.) o wymiarach nie mniejszych niż 30 x 20 cm z nazwą projektu i przyporządkowanym numerze identyfikacyjnym w miejscach uzgodnionych z Zamawiającym i porozumieniu z właścicielem nieruchomości (...),
- 9) wykonanie i zamontowanie tablic promocyjnych (12 szt.) o wymiarach nie mniejszych niż 90 x 70 cm z nazwą projektu w miejscowościach w których realizowany będzie projekt w miejscu wskazanym przez Zamawiającego (...)”.

Bezsporne w niniejszej sprawie jest, że Odwołujący przedmiot zamówienia opodatkował stawką VAT w wysokości 8%. Przystępujący 8% stawkę podatku VAT zastosował do dostawy i montażu kompletnej instalacji kolektorów słonecznych. Natomiast pozostałą część zamówienia, tj. opracowanie dokumentacji projektowej, dostawę i montaż tablic promocyjnych oraz przekazanie instrukcji eksploatacji instalacji oraz przeszkolenie użytkowników instalacji objął 23% stawką podatku VAT.

Pismem z dnia 5 maja 2017 r. Zamawiający poinformował o odrzuceniu oferty Odwołującego. Zamawiający wskazał następujące uzasadnienie faktyczne podjętej decyzji:

„1. Brak spełnienia wymogów w zakresie naczynia przeponowego

W pkt. 5 PFU (str. 17), gdzie zawarte są wymagania dotyczące zespołu naczynia zbiorczego przeponowego, Zamawiający wskazał w zapisie lit. b) - „do wody użytkowej zastosować naczynia przeponowe o dopuszczalnym ciśnieniu pracy nie mniej niż 10 bar i dopuszczalnej temperaturze pracy nie mniej niż +99 st. C. Dalej Zamawiający wskazał, iż do oferty należy dołączyć kartę katalogową, deklarację zgodności oraz dla naczyń do wody użytkowej atest higieniczny PZH.

Z oferty złożonej przez Wykonawcę (karta katalogowa na str. 100 -101 oferty) wynika, iż maksymalne ciśnienie pracy naczynia przeponowego wynosi 8 bar.

Stwierdzić należy, iż w tym zakresie oferta odwołującego pozostaje niezgodna z treścią SIWZ.

Wykonawca miał świadomość braku spełnienia wymogu w zakresie naczynia przeponowego, gdyż w dniu 6 lutego 2017 r. spółka Polska Ekologia Sp. z o.o. wystosowała do Zamawiającego pismo, zgodnie z którym: „(...) w karcie katalogowej naczynia przeponowego do wody użytkowej załączonej do złożonej przez nas oferty znalazła się omyłka dotycząca dopuszczalnego ciśnienia naczynia, zamiast 10 bar wpisano 8 bar. Po zauważeniu omyłki wystąpiliśmy do producenta naczynia - PPUH Termstal J. S. - o udzielenie niezbędnych wyjaśnień (...) Producent poinformował nas, iż omyłkowo wpisał w karcie katalogowej błędne ciśnienie (...) W załączeniu przesyłamy oświadczenie producenta. Jednocześnie oświadczamy, iż zaoferowane przez nas w ramach złożonej oferty naczynie przeponowe od początku spełniało wymagania Zamawiającego określone w pkt. A.3.4. ppkt. 5 PFU, a zatem nasza oferta w zakresie oferowanych urządzeń (jak również w pozostałym zakresie) nie ulega zmianie. Wyjaśniamy, iż omyłka w opisie zbiornika na karcie katalogowej ma charakter omyłki nieistotnej w rozumieniu art. 87 ust. 2 Prawa Zamówień Publicznych, gdyż nie powoduje ona zmiany złożonej oferty i nie dotyczy istotnych elementów oferty (...).” Jednocześnie do pisma dołączona została nowa karta katalogowa z wyraźnym wskazaniem: „maksymalne ciśnienie pracy: 10 bar”.

Ze względu na fakt, iż karty katalogowe nie miały w przedmiotowym postępowaniu charakteru dokumentów, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt. 2 ustawy Pzp, lecz stanowiły

merytoryczny element oferty opisujący jej przedmiot, nie mogły być uzupełnione w trybie art. 26 ust. 3 ustawy Pzp. Zamawiający nie mógł również zgodzić się z przedstawioną przez Wykonawcę argumentacją, iż przesłane oświadczenie producenta oraz nowa karta katalogowa naczynia przeponowego nie stanowią istotnej zmiany oferty. Wręcz przeciwnie - karta katalogowa jak Zamawiający wyraźnie to podkreśla - stanowiła część oferty sensu stricto. Karta katalogowa przedłożona przez Wykonawcę wraz z ofertą, zawierająca wskazanie o maksymalnym ciśnieniu pracy 8 bar, powodowała iż Zamawiający zmuszony był stwierdzić niezgodność oferty z treścią SIWZ, skutkującą jej odrzuceniem na podstawie art. 89 ust. 1 pkt. 2 ustawy Pzp. Poprzez przedłożenie przez Wykonawcę nowej karty katalogowej - po terminie otwarcia ofert - Wykonawca dokonał niedopuszczalnej zmiany treści oferty.

2. Brak spełnienia wymogów w zakresie kolektora słonecznego

Zamawiający w ust. A.3.4. ust. 1 PFU (str. 15) opisał wymagania kolektora słonecznego. Jednocześnie wskazał, iż „Dla potwierdzenia spełnienia przez oferowane kolektory słoneczne wymagań stawianych płaskim kolektorom należy załączyć do oferty:

- a) Europejski certyfikat zgodności „CEN Keymark” lub równoważny certyfikat
- b) Dokumenty potwierdzające posiadanie przez oferowany kolektor wymaganych parametrów: skrócone lub pełne sprawozdania (raport) z badań na zgodność z podanymi normami wykonane przez akredytowane laboratorium badawcze i/lub załącznik do certyfikatu Keymark lub równoważnego lub inne dokumenty równoważne”.

Wykonawca przedstawił kartę techniczną oraz certyfikat Solar Keymark łącznie ze sprawozdaniem z badań. Dodatkowo do oferty zostało załączone oświadczenie producenta (na str. nr 105 oferty), według którego: „Na potrzeby certyfikacji zostały przetestowane kolektory AMP AR 2.38 oraz AMP AR 2.85. Kompletnie wyniki badań dla obu kolektorów można znaleźć w raporcie z badań nr CA/RPT/7611/003/INTA/16. Kolektor AMP AR 2.38 jest reprezentatywny dla całej rodziny o nr certyfikatu 078/00281”.

Tymczasem przedmiotem oferty Wykonawcy był kolektor AMP AR 2.85, a więc nie reprezentant dla rodziny kolektorów objętych ww. certyfikatem. Odnosząc się do prawideł certyfikacji solar keymark wskazać należy, iż jako parametry kolektora przyjmuje się parametry reprezentanta rodziny - a te parametry odbiegały od wymaganych przez Zamawiającego. W postępowaniu wymagany był bowiem współczynnik strat a_1 względem apertury nie większy niż $4,00 \text{ W}/(\text{m}^2\text{K})$, tymczasem dla reprezentanta rodziny parametr ten wynosi $4,60 \text{ W}/(\text{m}^2\text{K})$.

3. Błąd w obliczeniu oferty

Wykonawca błędnie zastosował przy obliczeniu ceny jednolitą stawkę podatku VAT - tj. 8% zamiast odrębnych stawek - odpowiednio 8% oraz 23%.

Przedmiot niniejszego zamówienia obejmował różnoraki zakres prac: poza dostawą i montażem kolektorów słonecznych Zamawiający wymagał również od Wykonawcy opracowania dokumentacji projektowej, czy też przekazania instrukcji eksploatacji instalacji oraz przeszkolenia jej użytkowników (A.2.2. str. 6 PFU: Zakres zamówienia: Wykonanie inwentaryzacji i wizji lokalnej, opracowanie dokumentacji projektowej niezbędnej do zainstalowania kompletnego zestawu solarnego na potrzeby przygotowania CWU dla użytkowników prywatnych, wykonanie niezbędnych ekspertyz, wykonanie projektu konstrukcji pod kolektory słoneczne, uzyskanie wymaganych przepisami uzgodnień, pozwoleń, zgłoszeń itp., opracowanie specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót, dostawa kompletnych systemów instalacji solarnych, przygotowanie placu budowy, wykonanie robót budowlano -instalacyjnych, podłączenie do istniejącej instalacji CWU, podłączenie drugiego źródła ciepła do górnej węźownicy zasobnika solarnego, wykonanie prób szczelności, płukania, rozruchu, przekazanie instrukcji eksploatacji instalacji oraz przeszkolenie użytkowników instalacji, uporządkowanie terenu, zapewnienie odpowiedniego serwisu, usuwanie wad i usterek.). W Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia Zamawiający wskazał również (§ 3 ust. 2 pkt. 8 i 9), iż zakresem zamówienia objęte jest również:

- wykonanie i zamontowanie tablic promocyjnych (130 szt. o wymiarach nie mniejszych niż 30x20 cm z nazwą projektu i przyporządkowanym numerze identyfikacyjnym w miejscach uzgodnionych z Zamawiającym i w porozumieniu z właścicielem nieruchomości (...)
- wykonanie i zamontowanie tablic promocyjnych (12 szt. o wymiarach nie mniejszych niż 90 x 70 cm z nazwą projektu w miejscowościach, w których realizowany będzie projekt w miejscu wskazanym przez Zamawiającego (...).

Wskazany wyżej zakres świadczenia, obejmujący tak zróżnicowane elementy, trudno uznać za podlegający jednolitemu traktowaniu podatkowemu. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury świadczenie jednolite, które można objąć jedną preferencyjną stawką VAT występowałoby w przypadku, gdyby czynności dokonane przez podatnika byłyby ze sobą tak ściśle związane, że tworzyłyby obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie nie miałoby żadnego ekonomicznego uzasadnienia. W okolicznościach przedmiotowego postępowania taka sytuacja w ocenie Zamawiającego nie zachodziła.

Jak wynika z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku VAT - Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 (tj. preferencyjną stawkę 8% - przyp. własny) stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Zastosowanie stawki wyżej wskazanej nie może być rozciągnięte na obszary usług, dla których ustawodawca wprost jej nie przewidział, takich jak: usługi projektowe, czy też

przekazanie instrukcji eksploatacji instalacji i przeszkolenie użytkowników instalacji. Stawkę 8% można było zastosować dla dostawy i montażu instalacji kolektorów słonecznych. Zastosowanie przez Odwołującego jednolitej stawki VAT - tj. 8% na całość zadania objętego przedmiotem zamówienia, stanowiło poważny błąd w obliczeniu ceny, który nie podlegał samodzielnemu poprawieniu przez Zamawiającego.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20.10.2011 r. sygn. III CZP 52/11 oraz 53/11 - Określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (...). Poprawienie stawki podatku VAT na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3) ustawy Pzp jest - zgodnie z powołaną uchwałą - obligatoryjne jednak tylko w przypadku, gdy stawka podatku została określona w SIWZ i tylko wtedy, gdy poprawienie takiej omyłki nie będzie powodować istotnej zmiany w treści oferty. W przypadku zaś, gdy w SIWZ nie została narzucona stawka podatku od towarów i usług, zastosowanie w ofercie nieprawidłowej stawki musi być uznane za błąd w obliczeniu ceny a taka oferta odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Nie ma tu znaczenia, czy przyjęcie przez wykonawcę błędnej stawki VAT jako elementu kształtującego wysokość ceny oferty było działaniem świadomym i zamierzonym czy nieświadomym.

Z tego też powodu, biorąc pod uwagę brak możliwości poprawienia oferty w oparciu o przepis art. 87 ust. 2 pkt. 2 lub 3 ustawy Pzp - Zamawiający zdecydował o odrzuceniu oferty Wykonawcy na podstawie art. 89 ust. 1 pkt. 6 ustawy”.

Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje:

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

1) Naruszenie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, że obowiązek odrzucenia oferty wykonawcy z powodu jej niezgodności z treścią SIWZ aktualizuje się w sytuacji, gdy oferta nie odpowiada wymogom zamawiającego, ale tylko w aspekcie przedmiotu zamówienia. Określenie zakresu przedmiotu zamówienia w sposób odmienny od oczekiwań zamawiającego, skalkulowanie ceny z pominięciem wytycznych zamawiającego, może być, jak wskazuje się w orzecznictwie, podstawą stwierdzenia niezgodności oferty z treścią SIWZ (art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp).

Niemniej jednak nie można zapominać, że podjęcie decyzji o odrzuceniu oferty danego wykonawcy jest możliwe po uprzednim ustaleniu, że stwierdzone w przedmiotowej ofercie omyłki nie należą do kategorii określonych w przepisie art. 87 ust. 2 ustawy Pzp. W tym miejscu uzasadnione wydaje się więc dokonanie szczegółowej analizy przedmiotowego przepisu.

Stosownie natomiast do treści art. 87 ust. 2 ustawy Pzp zamawiający poprawia w ofercie następujące kategorie omyłek:

- 1) oczywiste omyłki pisarskie;
- 2) oczywiste omyłki rachunkowe, z uwzględnieniem konsekwencji rachunkowych dokonanych poprawek;
- 3) inne omyłki polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujące istotnych zmian w treści oferty.

W odniesieniu do poprawek dokonywanych na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp, to jest dotyczących niezgodności oferty z SIWZ, niepowodujących istotnych zmian w treści oferty wskazuje się, że taka poprawa nie może prowadzić do istotnej zmiany treści oferty. Niewątpliwym jest zatem, że w wyniku poprawy tego rodzaju niezgodności, na gruncie tego przepisu, każdorazowo nastąpi zmiana treści oferty. Granicą zmiany dokonanej w następstwie poprawienia niezgodności oferty z SIWZ jest, by taka zmiana nie miała charakteru istotnej.

O istotności zmiany treści oferty każdorazowo będą decydowały okoliczności konkretnej sprawy: na ile zmiana oddaje pierwotny sens i znaczenie treści oferty, a na ile stanowi wytworzenie całkowicie nowego oświadczenia, nieodzwierciedlającego intencji wykonawcy, wyrażonych w poddawanej poprawie ofercie. O istotności takiej zmiany może zatem decydować zmiana wielkości ceny, gdy będzie ona na tyle znacząca, że nie sposób jej będzie uznać za nieistotną, albo zmiana zakresu oferowanego asortymentu w taki sposób, że będzie on obejmował całkowicie inne przedmioty aniżeli wyspecyfikowane w ofercie.

Jednocześnie poprawienie omyłek w trybie przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp nie może prowadzić do dostosowania treści oferty do wymagań zamawiającego, wyartykułowanych w treści SIWZ, czyli do rekonstrukcji oświadczenia woli wykonawcy na postawie wymogów zamawiającego, choć oświadczenie woli zawarte w ofercie nie daje takich podstaw. Podkreśla się również, iż Izba podziela ten pogląd, że akceptacja przez wykonawcę postanowień SIWZ nie określa zakresu świadczenia, ten bowiem zostaje określony w ofercie.

Dostrzec również należy, że w orzecznictwie zwraca się uwagę, iż poprawienie oferty nie może prowadzić do jej skonstruowania w wyniku negocjacji z zamawiającym. KIO w wyroku z dnia 14 grudnia 2016 r., sygn. akt: KIO 2245/16 wskazała: „Należy przy tym jednakże podkreślić, iż dokonanie zmian w treści oferty przez zamawiającego musi respektować wytyczne zawarte w art. 87 ust. 1 zdanie drugie p.z.p., tj. nie mogą być one wynikiem negocjacji dotyczących złożonej oferty. Tym bardziej czynności te nie mogą prowadzić do zastąpienia wykonawcy przez zamawiającego w konstruowaniu jej istotnych elementów”.

Odnosząc powyższe rozważania do niniejszego stanu faktycznego wskazać należy, że Izba nie stwierdziła podstaw do uznania, iż w niniejszej sprawie mamy do czynienia z omyłką Odwołującego w przedmiotowym zakresie. Odwołujący przedłożył wraz z ofertą kartę katalogową wskazując, jakie naczynie przeponowe i o jakich parametrach oferuje. Zdaniem Izby, Odwołujący, do którego stosuje się podwyższony miernik staranności (art. 14 ustawy Pzp w zw. z art. 355 § 2 k.c.), opisując sporne naczynie, które oferuje, za pomocą karty katalogowej, w istocie składa oświadczenie co do przedmiotu oferty. Mając zaś na uwadze zawodowy charakter wykonywanej działalności należy przyjąć, że Odwołujący zdaje sobie sprawę, jakiej treści oświadczenia składa i jakie wywołują konsekwencje w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego.

W spornym zakresie oferta Odwołującego jest jednoznaczna, stąd też nie sposób przyjmować, że w tym przedmiocie nastąpiła omyłka. Nie potwierdza tego ani treść oferty ani też nie wskazują na to okoliczności sprawy. Zauważyć należy, że z powoływanej karty katalogowej wynika, iż producent zaoferowanego naczynia oferuje kilka jego modeli. Karta katalogowa, która miała potwierdzać wartość maksymalnego ciśnienia oferowanego naczynia przeponowego, nie referuje do konkretnego modelu. Jednocześnie biorąc pod uwagę treść karty katalogowej przedłożonej przez Odwołującego i wykonawcę Antinus Sp. z o.o. należy dojść do przekonania, że naczynia przeponowe tego samego producenta różnią się parametrami. Nie jest więc tak, jak zdaje się twierdzić Odwołujący, że jest tylko jedno naczynie przeponowe tego producenta o określonym parametrze maksymalnego ciśnienia, wynoszącego 10 bar. Gdyby rzeczywiście było tak, że ten producent oferuje tylko jedno urządzenie przeponowe o określonych parametrach, wtedy można by mówić, że mamy do czynienia z omyłką w karcie katalogowej.

Co więcej, z oferty wykonawcy Antinus Sp. z o.o. wynika, że po pierwsze, Odwołujący wcale nie oferuje naczynia tożsamego z tym, które oferuje Odwołujący. Różnica w zakresie parametrów dotyczących maksymalnego ciśnienia pracy i temperatury pracy jednoznacznie wskazuje, że nie jest to to samo urządzenie.

Na marginesie należy wskazać, że jakkolwiek Izba nie znajduje podstaw do wnioskowania o treści oferty i tym samym o fakcie popełnienia omyłki przez Odwołującego w oparciu o treść oferty innego wykonawcy, to gdyby nawet dopuścić takie rozwiązanie, to brak podstaw do stwierdzenia, że obaj wykonawcy oferują tożsame urządzenia, a w konsekwencji odpada substrat do wnioskowania, wskazanego przez Odwołującego.

Reasumując, analiza treści oferty Odwołującego i wykonawcy Antinus Sp. z o.o. w zakresie przedłożonej karty katalogowej oferowanego naczynia przeponowego prowadzi do wniosku, że można oferować urządzenia o różnym ciśnieniu i temperaturze pracy. Z karty katalogowej dołączonej przez przywołanych wykonawców wynika, że dla określonego

zakresu temperatury pracy maksymalne ciśnienie naczynia przeponowego jest inne. Skoro każdy z wykonawców przedłożył kartę katalogową, gdzie odrębnie i odmiennie określono nie tylko maksymalne ciśnienie pracy, ale również zakres temperatury pracy oferowanego naczynia przeponowego to oznacza to, że nie tylko zaoferowano dwa różne naczynia, ale również, że oferta Odwołującego określa parametry zaoferowanego naczynia.

Na tym tle za absolutnie nieprzekonujące należy uznać oświadczenie Odwołującego z dnia 6 lutego 2017 r. Co więcej, z przedmiotowego oświadczenia wynika, że doświadczenie Odwołującego wskazuje, iż zaoferowane naczynie spełnia wymagania Zamawiającego co do maksymalnego ciśnienia pracy, dlatego też wystąpił do producenta o wyjaśnienie. Oznacza to, że u podstaw oświadczenia woli producenta legły oczekiwania Odwołującego, a nie fakt popełnienia omyłki. Nadto, zauważyć należy, że Odwołujący nie wykazał w żaden sposób, że w istocie zapytanie ofertowe do producenta dotyczyło naczynia przeponowego o ciśnieniu pracy nie mniej niż 10 bar.

Za niewiarygodne, w ocenie Izby, należy uznać oświadczenie producenta o popełnionej w tym zakresie oczywistej omyłce pisarskiej, mając nie tylko na względzie profesjonalny charakter działalności producenta, ale również fakt, że w karcie katalogowej opisanych jest zaledwie kilka parametrów i mają one istotne znaczenie, bowiem charakteryzują opisany produkt. Przy czym, zastanawiające jest, biorąc pod uwagę wiedzę przeciętogo człowieka i uwzględniając treść poprawionej karty katalogowej i tej przedłożonej przez Antinus Sp. z o.o., że przy różnych zakresach temperatury pracy uzyskuje się tożsame maksymalne ciśnienie pracy naczynia przeponowego. Powyższe, zdaniem Izby wskazuje, że intencją Odwołującego i producenta naczynia było wytworzenie pewnego stanu rzeczy, już po złożeniu oferty, który odpowiadałby oczekiwaniom Zamawiającego .

W tym miejscu z całą mocą należy podkreślić, że to Odwołujący kreuje treść swojej oferty również poprzez przedłożenie odpowiednich kart katalogowych. Nie sposób więc zaakceptować twierdzenia, że skoro producent popełnił omyłkę w przedmiotowym dokumencie, to fakt popełnienia omyłki przez Wykonawcę jest konsekwencją powyższego. Odwołujący jest profesjonalistą, odpowiedzialnym za treść oferty i nie może tego obowiązku ani odpowiedzialności przerzucać na producenta. Jeśli Odwołujący uważał, że sporna karta katalogowa nie opisuje parametrów oferowanego urządzenia, czy też opisuje je błędnie, mógł i miał obowiązek, uwzględniając zawodowy charakter jego działalności, domagać się jej zmiany przez producenta, ale nie po złożeniu oferty.

Konkludując, brak podstaw do uznania, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z omyłką. Dostrzeżenia przy tym wymaga, że przedmiot świadczenia określa Wykonawca a nie producent oferowanych naczyń. Stąd też, niezależnie od tego, że oświadczenie producenta nie może być uznane za wiarygodne, w świetle powołanych okoliczności, prowadzenie dowodu z przesłuchania świadka na okoliczności oferowanego przedmiotu

zamówienia jest niedopuszczalne, bowiem ten przedmiot określony jest w pisemnej ofercie przez wykonawcę (art. 82 w zw. z art. 9 ustawy Pzp).

Nadto, zdaniem Izby, Odwołujący nie wykazał również zaistnienia drugiej z przesłanek, niezbędnej do poprawienia oferty w trybie przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp. Odwołujący stanął bowiem na stanowisku, że zmiana w zakresie określenia ciśnienia spornego naczynia nie będzie miała wpływu na bezpieczeństwo użytkowania instalacji. Powyższe potwierdza tylko, że miałyby dojść do zmiany naczynia z pierwotnie oferowanego o maksymalnym ciśnieniu 8 bar na naczynie o ciśnieniu 10 bar. Natomiast podana okoliczność nie może być podstawą oceny w zakresie istotnej zmiany treści oferty. Tę bowiem, jak wynika z orzecznictwa, należy rozpatrywać w świetle wpływu na cenę czy zakres świadczenia.

Co więcej, powołany argument jest zupełnie niezrozumiały w kontekście oczekiwań Zamawiającego, który ustalił parametr ciśnienia wymaganego na nie mniej niż 10 bar, co nie budziło wątpliwości wykonawców, stąd też na tym etapie twierdzenie, że naczynie charakteryzujące się podanym ciśnieniem nie spowoduje niebezpieczeństwa jest co najmniej zadziwiające.

Za całkowicie nieuprawnione należy uznać domaganie się poprawienia oferty przez Odwołującego na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp z tej przyczyny, że skoro Zamawiający dla naczynia glikolowego żądał ciśnienia 8 bar, to dla naczynia przeponowego również takie ciśnienie jest wystarczającego. Wskazana okoliczność nie mieści się w hipotezie powołanego przepisu, nie odwołuje się bowiem do omyłki Wykonawcy i ewentualnie skutków jej poprawienia. Jeśli natomiast Odwołujący uważał, że wymagania Zamawiającego są w tym zakresie zbyt wygórowane mógł je kwestionować na etapie SIWZ w drodze środków ochrony prawnej.

II. Naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 26 ust. 3 ustawy Pzp.

Stwierdzenie niezgodności treści oferty z treścią SIWZ aktualizuje po stronie zamawiającego obowiązek jej odrzucenia chyba, że owe niezgodności mogą być usunięte w trybie przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp.

W niniejszym stanie faktycznym brak było podstaw do poprawienia oferty Odwołującego na podstawie przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp, o czym była mowa wyżej. Powstaje zatem pytanie, czy karta katalogowa dotycząca naczynia przeponowego, z której wynika, że zaoferowane naczynie nie charakteryzuje się wymaganym przez Zamawiającego parametrem w zakresie ciśnienia pracy, podlega uzupełnieniu w świetle przepisu art. 26 ust. 3 ustawy Pzp. Udzielenie odpowiedzi na przedmiotowe pytanie wymaga rozstrzygnięcia, jaki charakter ma sporna karta katalogowa, czy w warunkach niniejszego

postępowania stanowi dokument, o którym mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp czy też jest elementem treści oferty.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy Pzp w postępowaniu o udzielenie zamówienia zamawiający może żądać o wykonawców wyłącznie oświadczeń lub dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia postępowania. Oświadczenia lub dokumenty potwierdzające:

- 1) spełnienie warunków udziału w postępowaniu lub kryteria selekcji,
- 2) spełnienie przez oferowane dostawy, usługi lub roboty budowlane wymagań określonych przez zamawiającego,
- 3) brak podstaw do wykluczenia

– zamawiający wskazuje w ogłoszeniu o zamówienie, specyfikacji istotnych warunków zamówienia lub zaproszeniu do składania ofert.

Zgodnie zaś z przepisem art. 26 ust. 3 ustawy Pzp jeżeli wykonawca nie złożył oświadczenia, o którym mowa w art. 25a ust. 1, oświadczeń lub dokumentów potwierdzających okoliczności, o których mowa w art. 25 ust. 1, lub innych dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia postępowania, oświadczenia lub dokumenty są niekompletne, zawierają błędy lub budzą wskazane przez zamawiającego wątpliwości, zamawiający wzywa do ich złożenia, uzupełnienia lub poprawienia lub do udzielania wyjaśnień w terminie przez siebie wskazanym, chyba że mimo ich złożenia, uzupełnienia lub poprawienia lub udzielenia wyjaśnień oferta wykonawcy podlega odrzuceniu albo konieczne byłoby unieważnienie postępowania.

Przytoczone przepisy jednoznacznie wskazują, że dokument, który potwierdza spełnianie przez roboty budowlane wymagań zamawiającego, jeśli zawiera błędy, podlega uzupełnieniu w trybie przepisu art. 26 ust. 3 ustawy Pzp, jeśli zaś stanowi treść oferty podlega ocenie w takim kształcie, w jakim został złożony (art. 84 ust. 1 ustawy Pzp, art. 87 ust. 1 ustawy Pzp).

Wskazać należy, że w omawianej sprawie strony nie były zgodne co do tego, jaki charakter posiada karta katalogowa, powołana w pkt A.3.4 w pkt 5 PFU (str. 17). Izba stoi na stanowisku, że tego rodzaju dokumenty co do zasady mają charakter przedmiotowy i są przedkładane przez wykonawców w ramach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w celu potwierdzenia, że oferowane roboty budowlane, dostawy lub usługi odpowiadają wymaganiom, określonym przez Zamawiającego.

Jednak w rozpoznawanym stanie faktycznym Zamawiający, zarówno w treści ogłoszenia o zamówieniu, jak również w treści SIWZ, nie sprecyzował żądania jakichkolwiek dokumentów przedmiotowych, mających potwierdzać, że oferowane roboty budowlane odpowiadają wymaganiom określonym przez Zamawiającego. Powyższe wyraźnie wskazuje

na intencję Zamawiającego, a mianowicie uczynienia rzeczony karty katalogowej treścią oferty.

Izba całkowicie podziela ocenę zaprezentowaną przez skład orzekający KIO w tym przedmiocie w wyroku z dnia 3 marca 2017 r., sygn. akt: KIO 318/17 i KIO 329/17, gdzie wskazano: *„W ocenie Izby tak ukształtowane postanowienia siwz z całą pewnością pozwalają stwierdzić, iż żądanej przez Zamawiającego karty katalogowej uchwytów mocujących nie można zaliczyć do katalogu dokumentów z art. 25 ust. 1 pkt 2 Pzp, opisanych w § 13 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz. U. z 2016 r., poz. 1126). Izba zwraca uwagę, że powołany powyżej przepis rozporządzenia nie zawiera katalogu zamkniętego, gdyż w jego treści ustawodawca odwołał się do określenia „w szczególności”. Tym samym wskazane w nim dokumenty mają charakter jedynie przykładowy.*

W tym miejscu zaznaczyć należy, że tak ukształtowane postanowienia ogłoszenia oraz siwz nie były przez wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia kwestionowane w terminie uprawniającym do ich skutecznego zaskarżenia. Wobec tego na tym etapie postępowania należy uznać je za obowiązujące i wiążące dla wykonawców ubiegających się o zamówienie”.

Biorąc pod uwagę powyższe Izba stwierdziła, że w przypadku wystąpienia błędu w karcie katalogowej, dotyczącej naczynia przeponowego nie jest możliwe jego uzupełnienie na podstawie art. 26 ust. 3 ustawy Pzp, ponieważ ww. karta nie jest dokumentem przedmiotowym, opisanym w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp.

Reasumując, skoro Odwołujący zaoferował naczynie przeponowe, które nie spełnia wymagań Zamawiającego i oferta Odwołującego w tym zakresie nie podlega poprawieniu na zasadzie przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp, to tym samym zaktualizowały się podstawy do jej odrzucenia na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp (w zakresie naczynia przeponowego).

Orzecznictwo powołane przez Odwołującego na poparcie jego argumentacji, w ocenie Izby, jest nieadekwatne, bowiem dotyczy co prawda obligatoryjnej czynności wezwania dokumentów w trybie art. 26 ust. 3 ustawy Pzp, jednakże tych, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp, a w niniejszej sprawie sporny dokument, do tego katalogu nie należy.

Izba podziela pogląd wyrażany w orzecznictwie, na który powołuje się Odwołujący, że zamawiający ma obowiązek badać dokumenty przez pryzmat postanowień ogłoszenia o zamówieniu i SIWZ. Co więcej, dostrzec należy, że tak właśnie uczynił Zamawiający w tym postępowaniu. Zamawiający nie zaliczając spornego dokumentu, w świetle ogłoszenia o

zamówieniu i postanowień SIWZ, do katalogu dokumentów, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp, podjął uzasadnioną decyzję, co do braku podstaw do jego uzupełnienia w oparciu o przepis art. 26 ust. 3 ustawy Pzp.

Odnosząc się do drugiego aspektu sporu w zakresie niezgodności treści oferty z treścią SIWZ, dotyczącej kolektora słonecznego stwierdzić należy, że powodem odrzucenia oferty wykonawcy może być wyłącznie niezgodność treści oferty z treścią SIWZ (art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp). Bezsporne w niniejszej sprawie jest, że zaoferowany przez Odwołującego kolektor spełnia wymagania Zamawiającego w zakresie spornego współczynnika strat a_1 względem apertury. Wynika to z przełożonego wraz z ofertą *Raportu z badań*.

Istotą sporu jest okoliczność, że Odwołujący nie potwierdził zarówno w Certyfikacie Keymark, jak i w Raporcie z badań spełniania spornego parametru. Jakkolwiek prawdą jest, że spełnianie spornego parametru nie wynika z powołanego Certyfikatu, to nie można tracić z pola widzenia, że po pierwsze, Certyfikat wydany jest dla rodziny kolektorów i z tych powodów jako reprezentatywny został wskazany kolektor najmniejszy a nie największy, który zaoferował Odwołujący. Po drugie, dla kolektora zaproponowanego przez Odwołującego zostały przeprowadzone badania na zgodność z powołaną w Certyfikacie normą i jakkolwiek ich wyniki nie znajdują odzwierciedlenia w Certyfikacie, to nie ulega wątpliwości, że zostały przeprowadzone przez akredytowaną jednostkę, zgodnie z zasadami Solar Keymark i w oparciu o powołane normy i zdaniem Izby z tych przyczyn nie mogą być pomijane. Okoliczność, że nie znalazły się w Certyfikacie tylko z tego powodu, iż ten został wydany dla rodziny kolektorów, a nie dla pojedynczego kolektora oferowanego przez Odwołującego, choć objętego Certyfikatem nie może przesądzać o niezgodności zaoferowanego kolektora z treścią SIWZ. W ocenie Izby, byłby to zbytni formalizm, tym bardziej, że wymagania Zamawiającego w tym zakresie mogły budzić wątpliwości. Zamawiający podał bowiem, że wymagania co do kolektora mają być potwierdzone w certyfikacie i raporcie z badań lub załączniku do certyfikatu lub innymi równoważnymi dokumentami, zaś parametry mają być potwierdzone za pomocą raportu z badań i/lub załącznika do certyfikatu Keymark. Powyższe, zdaniem Izby, przyjmując interpretację względniejszą dla Wykonawcy, wobec budzących wątpliwości przedmiotowych postanowień SIWZ, winno prowadzić do wniosku, że parametry kolektora słonecznego, a do nich zaliczał się współczynnik strat a_1 względem apertury, mogły być potwierdzone zarówno raportem z badań, jaki i załącznikiem do certyfikatu Keymark lub jednym z tych dokumentów, czemu Odwołujący sprostał.

Z tych przyczyn Izba uznała, że nie było podstaw do odrzucenia oferty Odwołującego w oparciu o przepis art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp w zakresie kolektora słonecznego.

III. Naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

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, nakazującej zamawiającemu odrzucenie ofert zawierających błąd w obliczeniu ceny, za który uznać należy przyjęcie niewłaściwej stawki podatku VAT.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku od towarów i usług wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 ustawy.

Zgodnie z art. 146a pkt 1 i 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%, zaś stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Stawkę podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2 ustawy stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (art. 41 ust. 12 ustawy).

Z powyższych przepisów wynika, że prawo do zastosowania stawki podatku w wysokości 8% występuje wówczas, gdy usługa dotyczy obiektu budownictwa mieszkaniowego, przy założeniu, że usługa ta jest wykonywana w ramach czynności określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odwołujący stoi na stanowisku, że pierwsza z przesłanek zastosowania przepisu została przez niego spełniona, czego Zamawiający nie kwestionuje. Natomiast kwestią sporu pozostaje charakter czynności, stanowiących przedmiot zamówienia i możliwość ich opodatkowania jako całości 8% stawką podatku VAT. Odwołujący w tym zakresie w istocie ograniczył się do stwierdzenia, że uprawnienie swoje wywodzi z powołanego przepisu art. 41 ust. 12 ustawy Pzp i kompleksowości spornego świadczenia, w żaden sposób nie wykazując zaistnienia tych okoliczności, a poprzestając jedynie na cytowaniu tez wyroków Sądów Administracyjnych i fragmentów interpretacji indywidualnych wydawanych przez Ministra Sprawiedliwości. Brak uzasadnienia faktycznego postawionego zarzutu w istocie powoduje, że zarzut ten nie poddaje się ocenie. Trudno na podstawie cytowanych tez, które co więcej dotyczą jedynie montażu kolektorów słonecznych, a więc mniejszego zakresu świadczenia niż przedmiot niniejszego zamówienia, przyznać rację Odwołującemu. Z tych przyczyn zarzut zasługiwał na oddaleniu (art. 192 ust. 7 ustawy Pzp).

Bez wpływu bowiem na tę ocenę pozostaje fakt, że Zamawiający nie wskazał stawki właściwej podatku VAT, którą należy opodatkować przedmiot zamówienia. Po pierwsze, jest to obowiązkiem podatnika, po drugie, to nie Zamawiający decyduje o wysokości stawki podatku i sposobie opodatkowania, ale wynika to z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa. Tym samym sposób ukształtowania przez Zamawiającego formularza ofertowego nie wpływa na możliwości i obowiązek zastosowania właściwych przepisów prawa podatkowego.

Niezależnie od tego, Izba przeprowadzi rozważania, niejako na marginesie, które potwierdzą, że zastosowanie 8% stawki podatku VAT dla całego zamówienia jest wadliwe. Po pierwsze należy zauważyć, że rzeczoną stawkę stosuje się m.in. do termomodernizacji obiektów budowlanych lub ich części (art. 41 ust. 12 ustawy). Jakkolwiek na gruncie przepisów prawa podatkowego nie zdefiniowano pojęcia „termomodernizacji”, to w orzecznictwie przyjmuje się, że konieczne jest w tym zakresie sięgnięcie do ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (Dz. U. z 2017 r. poz. 130), gdzie w art. 2 pkt 2 powołanej ustawy wskazano, iż za przedsięwzięcia termomodernizacyjne uznaje się przedsięwzięcia, których przedmiotem jest:

- a) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, budynków zbiorowego zamieszkania oraz budynków stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego służących do wykonywania przez nie zadań publicznych,
- b) ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych sieciach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła, jeżeli budynki wymienione w lit. a, do których dostarczana jest z tych sieci energia, spełniają wymagania w zakresie oszczędności energii, określone w przepisach prawa budowlanego, lub zostały podjęte działania mające na celu zmniejszenie zużycia energii dostarczanej do tych budynków,
- c) wykonanie przyłącza technicznego do scentralizowanego źródła ciepła, w związku z likwidacją lokalnego źródła ciepła, w wyniku czego następuje zmniejszenie kosztów pozyskania ciepła dostarczanego do budynków wymienionych w lit. a.

Powołana ustawa normuje inną problematykę niż prawo podatkowe, to jednak w orzecznictwie podkreśla się, że sięganie do pojęć, które znajdują podstawę normatywną w innych aktach prawnych niż prawo podatkowe jest uzasadnione, bowiem pojęcia te należy wyklądać jednakowo.

Na tym tle warta odnotowania jest również uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 3 czerwca 2013 r., sygn. akt: I FPS 7/12, w której wskazano, że obniżona stawka podatku VAT, o której mowa m.in. w art. 41 ust. 12 ustawy, nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem.

W odniesieniu do powyższej kwestii należy również podkreślić, że ponieważ obniżone stawki podatku mają charakter wyjątkowy i nie podlegają ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, a możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest niedopuszczalna, należy wskazać, że stawki te winny mieć zastosowanie do towarów i usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w orzeczeniach TSUE z dnia 18 stycznia 2001 r., C-83/99 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii oraz C-144/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii, w których podkreślono, że przepisy określające grupę towarów/usług, które mogą być objęte preferencyjnymi stawkami, stanowią wyjątek od zasady stosowania stawki podstawowej, dlatego też przepisy te powinny być interpretowane w sposób ścisły.

Odnosząc powyższe do niniejszego stanu faktycznego stwierdzić należy, że preferencyjna stawka VAT w wysokości 8% ma zastosowanie do czynności, które w ścisłym ujęciu składają się na termomodernizację obiektu budowlanego lub jego części. Patrząc zaś na definicję „przedsięwzięcia termomodernizacyjnego” można się zgodzić, że dostawa urządzeń solarnych i ich montaż na obiektach mieszkalnych mieści się w zakresie termomodernizacji. Natomiast inne czynności, które *stricte* czynnościami termomodernizacyjnymi nie są i co więcej nie są wykonywane na obiekcie budowlanym preferencyjną stawką podatku VAT objęte być nie mogą. Opracowanie więc dokumentacji budowlanej, jako czynność poprzedzająca wykonanie właściwych czynności termomodernizacyjnych i niewykonywana na obiekcie budowlanym nie mieści się w hipotezie powołanego przepisu. Podobnie, jak wykonanie instrukcji obsługi i użytkowania instalacji, a także wykonanie i zamontowanie tablic informacyjnych.

Izba nie podziela poglądu Odwołującego, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem o charakterze kompleksowym.

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 o sygn. akt: I FSK 869/10 Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że „łącząc 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 czy świadczenie usług, 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 czy świadczenia usług, 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 Odwołującego do objęcia preferencyjną stawką podatku VAT czynności innych niż dostawa i montaż urządzeń solarnych. Zwrócić należy uwagę, że sam związek pomiędzy świadczeniami nie jest wystarczający do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania. Z orzecnictwa płynie wniosek, że nawet fakt, iż z określonego świadczenia nie można skorzystać bez innego świadczenia nie powoduje, że świadczenia te mają charakter jednolity i nie da się ich wyodrębnić. Z tych przyczyn Izba uznała, że opracowanie dokumentacji projektowej, przygotowanie instrukcji obsługi i użytkowania, a także wykonanie i zamontowanie tablic informacyjnych nie stanowią nierozzerwalnych świadczeń z dostawą i montażem kolektorów słonecznych, wręcz przeciwnie, każda z tych usług może być przedmiotem samodzielnego obrotu i stanowi pewną odrębną wartość gospodarczą.

Izba nie uznała za trafny zarzutu Odwołującego, że Zamawiający nie podał uzasadnienia prawnego decyzji o odrzuceniu oferty Odwołującego z uwagi na błąd w obliczeniu ceny. Zamawiający przedstawił bowiem uzasadnienie dotyczące braku podstaw do uznania, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, która to instytucja, jak wskazano wyżej, nie ma normatywnych podstaw.

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. b 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 ze zm.), zaliczając do kosztów postępowania odwoławczego wpis od odwołania w wysokości 10.000,00 zł.

Przewodniczący: