

WYROK
z dnia 9 stycznia 2020 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Daniel Konicz

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 stycznia 2020 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 16 grudnia 2019 r. przez Odwołującego – wykonawcę PBO Śląsk sp. z o.o. z siedzibą w Sosnowcu, w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego – Wojskowy Instytut Medyczny w Warszawie, przy udziale wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – M. C. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Zakład Remontowo-Budowlany Expobud M. C. w Wołominie, M. S. prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą M. S. Maro w Majdanie, R. S. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Energetyczno-Budowlana „Elmor” R. A. S. w Warszawie, zgłaszających przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,

orzeka:

1. Oddala odwołanie.
2. Kosztami postępowania obciąża Odwołującego i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20.000,00 zł (słownie: dwudziestu tysięcy złotych 00/100) uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania;
 - 2.2. zasądza od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kwotę 3.600,00 zł (słownie: trzy tysiące sześćset złotych 00/100) tytułem wynagrodzenia pełnomocnika.

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

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Wojskowy Instytut Medyczny w Warszawie (dalej: „Zamawiający”) prowadzi, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1986 j.t. ze zm.), zwanej dalej „Pzp”, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego pn.: „Przebudowa pomieszczeń dla potrzeb Kliniki Endokrynologii i Terapii Izotopowej w budynku nr 18”, zwane dalej „Postępowaniem”.

Wartość zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 Pzp.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej 30 września 2019 r. pod nr 2019/S188-456438.

5 grudnia 2019 r. Zamawiający poinformował wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia o wyborze, jako najkorzystniejszej, oferty wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – M. C. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Zakład Remontowo-Budowlany Expobud M. C. w Wołominie, M. S. prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą M. S. Maro w Majdanie, R. S. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Energetyczno-Budowlana „Elmor” R. A. S. w Warszawie (dalej „Konsorcjum”), co zostało zaskarżone odwołaniem wniesionym do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej (dalej „Izba” lub „KIO”) 16 grudnia 2019 r. przez wykonawcę PBO Śląsk sp. z o.o. z siedzibą w Sosnowcu

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu, że:

1. zaniechał odrzucenia oferty Konsorcjum, pomimo że jego oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp;
2. zaniechał odrzucenia oferty Konsorcjum, pomimo że jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 3 Pzp;
3. ewentualnie, zaniechał wezwania Konsorcjum do złożenia wyjaśnień treści oferty w zakresie sposobu obliczenia ceny oferty i zastosowanych stawek VAT 23% i 8%;

wskazując na naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 j.t. ze zm. (dalej „Ustawa VAT”), oraz w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty Konsorcjum pomimo zastosowania zarówno podstawowej stawki VAT, jak i stawki obniżonej VAT 8%, podczas gdy przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowe, które powinno zostać objęte jednolitą stawką VAT 23%,

co świadczy o tym, że oferta Konsorcjum zawiera błąd w obliczeniu ceny, a Zamawiający akceptując ją naruszył zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców;

2. art. 89 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 7 ust. 1 przez zaniechanie odrzucenia oferty Konsorcjum pomimo zastosowania zarówno podstawowej jak i obniżonej stawki VAT, podczas gdy wszyscy pozostali wykonawcy, którzy złożyli oferty w Postępowaniu przyjęli jednolitą stawkę VAT 23%, co świadczy o tym, że złożenie oferty Konsorcjum EXPOBUD stanowi czyn nieuczciwej konkurencji, a Zamawiający akceptując ją naruszył zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców;

ewentualnie:

3. art. 87 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp przez zaniechanie wezwania Konsorcjum do złożenia wyjaśnień w zakresie sposobu ustalenia ostatecznej ceny oferty oraz zastosowania zarówno podstawowej stawki VAT jak i stawki obniżonej, podczas gdy z oferty Konsorcjum nie wynika w odniesieniu do jakiego elementu przedmiotu zamówienia wykonawca przyjął stawkę obniżoną VAT 8%, zaś Zamawiający jest zobowiązany weryfikować prawidłowość przyjętej przez wykonawców stawki VAT.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej;
2. odrzucenia oferty złożonej przez Konsorcjum;
3. ewentualnie – wezwania Konsorcjum do złożenia wyjaśnień w zakresie sposobu ustalenia ostatecznej ceny oferty oraz zastosowania zarówno podstawowej, jak i obniżonej stawki VAT;
4. dokonania ponownego badania i oceny ofert złożonych w Postępowaniu.

Odwołujący podał, że ma interes we wniesieniu odwołania.

Tytułem uwag natury ogólnej Odwołujący podał, że zgodnie z rozdziałem 3 SIWZ – „Opis przedmiotu zamówienia” („OPZ”) obowiązkiem wykonawcy będzie wykonanie kompleksowych robót i usług, a nadto, że szczegółowy opis zamówienia został zawarty w dokumentacji projektowej – projekcie budowlano-wykonawczym (Załącznik nr 9 do SIWZ), specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót (Załącznik nr 10 do SIWZ) oraz kosztorysach przedmiarowych dla poszczególnych branż (Załącznik nr 11 do SIWZ). Wykonawca jest również obowiązany uzyskać w imieniu Zamawiającego wszystkie decyzje, zezwolenia i inne dokumenty wydane przez właściwe jednostki i organy, w szczególności przez Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego, Wojskowy Ośrodek Medycyny Prewencyjnej w Modlinie, Delegaturę Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej, Państwową Agencję Atomistyki w zakresie wykonanych prac, niezbędne do uzyskania ostatecznej decyzji o pozwolenie na użytkowanie budynku (Rozdział 3 pkt 6 SIWZ).

Do upływu terminu składania ofert w Postępowaniu oferty złożyło 5 wykonawców, w tym Odwołujący i Konsorcjum, oferując wykonanie przedmiotu zamówienia za następujące kwoty:

1. Konsorcjum – 18.182.799,86 + VAT: 23% od kwoty 17.833.233,46 i 8% od kwoty 349.566,40, co daje 22 312 408,87 zł brutto;
2. Odwołujący – 18.144.662,02 + VAT 23%, tj. 22 317 934,28 zł brutto;
3. TAMEX Obiekty Sportowe S.A. – 19.288.900,91 + VAT 23%, tj. 23.725.348,12 zł brutto;
4. FADBET S.A. – 19.487.804,88 zł + VAT 23%, tj. 23 970 000,00 zł brutto;
5. MAR-BUD sp. z o.o. sp. k. – 19.928.179,03 zł + VAT 23%, tj. 24.511.661,07 zł brutto.

Jak wynika z powyższego zestawienia, wszyscy wykonawcy biorący udział w Postępowaniu, za wyjątkiem Konsorcjum zastosowali jednolitą stawkę VAT w wysokości 23%. Jednocześnie, mimo powyższych rozbieżności, wysokość zastosowanych stawek podatku 23% i 8% w ofercie Konsorcjum nie była przedmiotem pytań Zamawiającego ani wyjaśnień wykonawcy.

Odwołujący podał, że stosownie do treści art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Zgodnie z ugruntowaną linią orzeczniczą KIO zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, który obliguje zamawiającego do odrzucenia oferty, jeżeli zamawiający nie określił w SIWZ stawki właściwej dla przedmiotu zamówienia, zostawiając wykonawcom określenie jej wysokości. Taka sytuacja zachodzi w Postępowaniu, ponieważ Zamawiający nie wskazał jakie stawki VAT winny znaleźć zastosowanie do obliczenia ceny brutto oferty. Co istotne, obowiązek weryfikacji zastosowanej przez wykonawców stawki podatku w złożonych ofertach spoczywa na zamawiającym, który obowiązany jest prowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego z poszanowaniem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz w sposób zapewniający porównywalność ofert.

Odwołujący zaznaczył, że dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Ponadto, w przypadku braku określenia przez zamawiającego stawki VAT w SIWZ, obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku, która jako element cenotwórczy ma niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny. W konsekwencji, jeżeli zamawiający nie „narzucił” w danym postępowaniu stawki VAT, która winna znaleźć zastosowanie, to winien każdorazowo badać czy dany wykonawca zastosował do kalkulacji ceny stawkę VAT w prawidłowej wysokości. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym

doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy, posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia.

W konsekwencji, zastosowanie przez wykonawcę obniżonej stawki VAT 8% w przypadku gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami winien on zastosować stawkę podstawową 23% VAT może również zostać zakwalifikowane jako czyn nieuczciwej konkurencji. W sytuacji gdy wysokość zastosowanej stawki wpływa na ustalenie ostatecznej ceny oferty (w tym przypadku obniżenie ceny brutto podlegającej ocenie w ramach kryteriów oceny ofert), niewątpliwie takie działanie wykonawcy, który zaniża cenę brutto nosi znamiona działania utrudniającego dostęp do rynku oraz możliwość zbytu towarów i usług pozostałym wykonawcom zainteresowanym pozyskaniem zamówienia w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2019 r., poz. 1010 j.t. ze zm.), dalej „Znk”.

W kwestii błędu w obliczeniu ceny Odwołujący podał, że art. 41 Ustawy VAT wskazuje wysokość podatku w odniesieniu do towarów i usług. Co do zasady, zgodnie z art. 41 ust. 1 oraz art. 146aa ust. 1 pkt 1 Ustawy VAT, towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową w wysokości 23%. Ustawa VAT w określonych przypadkach przewiduje możliwość zastosowania stawki obniżonej VAT, m.in. w wysokości 8%. Art. 41 ust. 2 Ustawy VAT (i powiązany z nim art. 146aa ust. 1 pkt 2 Ustawy VAT) wskazują, że „dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust 1”. Biorąc pod uwagę zakres prac stanowiących przedmiot zamówienia należy zwrócić uwagę na punkt 13 załącznika nr 3 Ustawy VAT („Załącznik”), który wskazuje, że stawką 8% objęte są, bez względu na kod CN, „wyroby medyczne w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 175, 447 i 534)”.

Odwołujący zauważył, że obliczenie ceny ofertowej przez Konsorcjum z zastosowaniem stawki podatku VAT 23% i 8% można ustalić wyłącznie na podstawie formularza oferty. Co prawda, wykonawca byli zobowiązani załączyć do oferty również szczegółowe kosztorysy ofertowe, niemniej jednak kosztorysy te zawierają wyłącznie ceny jednostkowe w kwocie netto oraz sumę dla danego kosztorysu w kwocie netto bez określenia cen brutto oraz stawek VAT. Powyższy sposób ustalenia ceny wynikał z instrukcji Zamawiającego wskazanych w rozdziale 13 SIWZ Opis sposób obliczenia ceny, zgodnie z którym:

„[...]”

1. Cenę oferty należy podać w złotych polskich, z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku z zachowaniem następujących zasad:
 - 1) Wartość netto = suma kosztorysów ofertowych szczegółowych tj. suma wszystkich branż występujących w zamówieniu,
 - 2) Wartość brutto = wartość netto powiększona o stawkę podatku VAT.
2. Kosztorysy ofertowe należy sporządzić zgodnie z podstawą wyceny, zakresem, nakładami rzeczowymi podanymi w kosztorysach przedmiarowych Zamawiającego. Ceny umieszczone w poszczególnych pozycjach kosztorysu przedmiarowego muszą obejmować wszystkie następujące po sobie czynności niezbędne dla zapewnienia ciągłości wykonania robót z dokumentacją projektową i wymaganiami, podanymi, w szczególności, w specyfikacjach technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych, a także wiedzą techniczną, Polskimi Normami i sztuką budowlaną.
3. Obliczaną w sposób podany w pkt 1 wartość oferty należy wpisać do formularza ofertowego, stanowiącego załącznik nr 1 do SIWZ.

[...]”.

W związku z powyższym nie jest możliwe precyzyjne ustalenie, do których zakresów prac Konsorcjum zastosowało stawkę podstawową VAT 23%, a do których stawkę obniżoną VAT 8%. Powyższe rozróżnienie byłoby możliwe dopiero gdyby Zamawiający wezwał Konsorcjum do wyjaśnienia treści oferty w zakresie sposobu kalkulacji ceny i zastosowanych stawek VAT, niemniej jednak Zamawiający takiego wezwania zaniechał. Odwołujący stwierdził, że może się tylko domyślać, że stawka obniżona VAT 8% została zastosowana przez Konsorcjum do obliczenia ceny brutto zakresu prac obejmującego wykonanie instalacji wewnętrznej gazów medycznych. Niemniej jednak, powyższe jest tylko przypuszczeniem, ponieważ wskazana w kosztorysie Konsorcjum suma wartości kosztorysowej robót dotyczących instalacji wewnętrznej gazów medycznych bez podatku VAT wynosi 360.555,05 zł netto, podczas gdy wartość netto, dla której zgodnie z Formularzem oferty Konsorcjum zastosowano stawkę VAT 8% to 349.566.40 zł netto. Kwota ta nie odpowiada jednocześnie żadnemu innemu kosztorysowi złożonemu przez Konsorcjum. Niezależnie jednak od powyższego, nawet jeżeli przyjąć że część zakresu prac obejmuje dostawę lub wykonanie elementów (instalacji gazów medycznych), które mogą podlegać stawce VAT 8%, to w ocenie Odwołującego, z uwagi na to że przedmiot zamówienia obejmuje świadczenie o charakterze kompleksowym, do całkowitej ceny oferty Konsorcjum było zobowiązane zastosować jednolitą stawkę podatku w wysokości 23%, podobnie jak pozostali wykonawcy.

Następnie Odwołujący wskazał, że Ustawa VAT nie definiuje pojęcia świadczenia kompleksowego. Rzecz ma się podobnie na gruncie prawa unijnego – Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. także nie zawiera tego pojęcia. Dopiero praktyka orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości oraz orzecznictwo krajowe

wypracowało rozumienie tego pojęcia jako usług ściśle ze sobą powiązanych, obiektywnie tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, których rozdzielenie miałyby sztuczny charakter. Jednocześnie w orzecznictwie podkreśla się, że oceny czy mamy do czynienia z usługą kompleksową należy dokonywać w konkretnym przypadku, mając na uwadze charakter i zakres przedmiotu zamówienia. Jeśli wyodrębnienie usługi zasadniczej jest możliwe, wówczas możliwym jest także zastosowanie do wszystkich usług wchodzących w skład świadczenia złożonego tych samych zasad opodatkowania, tj. zasad właściwych dla usługi głównej. Podobnie, w przypadku gdy nie można ustalić usługi wiodącej (głównej), to wówczas do wszystkich świadczeń winna znaleźć zastosowanie podstawowa stawka VAT. Istota świadczenia kompleksowego polega zatem na tym, że jeśli kilka świadczeń pozostaje ze sobą w takim związku, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą całość, jedną czynność, to czynność ta nie powinna być rozdzielana w sposób sztuczny dla celów podatkowych. Innymi słowy, jeśli dwa lub większa liczba świadczeń jest ze sobą tak silnie związana, że gospodarczo tworzy *de facto* jedną całość, to taką grupę świadczeń należy traktować jako jedną całość, a zatem opodatkowywać według jednej stawki (nawet jeśli takie świadczenia spełnianie oddzielnie opodatkowane byłyby innymi stawkami VAT). Co więcej, w ramach świadczenia kompleksowego wyróżnia się świadczenie główne (zasadnicze) i pomocnicze, które nie jest „głównym celem” nabywcy, a pełni jedynie rolę pomocniczą względem świadczenia głównego. W skład świadczenia kompleksowego nie mogą wchodzić świadczenia, które nie służą spełnieniu świadczenia głównego i mogą mieć samoistny, odrębny charakter.

Dla celów opodatkowania VAT nie można również pomijać znaczenia gospodarczego danego świadczenia i oceniać tylko na podstawie kryteriów obiektywnych, należy brać również pod uwagę zgodny zamiar i wolę stron danej umowy oraz perspektywę nabywcy: Dla oceny kompleksowości świadczenia bardzo istotny jest „ekonomiczny punkt widzenia” oraz jego ocena z perspektywy nabywcy. Jeżeli z perspektywy nabywcy oraz z ekonomicznego punktu widzenia wynika, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, wówczas wszystkie czynności wchodzące w zakres tego świadczenia, nawet gdyby w innych okolicznościach mogły być samodzielnie świadczone, są częścią jednej, niepodzielnej transakcji. W takiej sytuacji podział takiej transakcji na jej części składowe i opodatkowanie VAT każdej z tych części składowych osobno, jest podziałem sztucznym, a więc niedozwolonym.

W oparciu o tezy wyrażane w orzecznictwie, można zatem stwierdzić, że z usługą kompleksową mamy do czynienia jeśli:

1. istnieje możliwość wyodrębnienia usługi głównej i usług pomocniczych, a usługi pomocnicze nie mają odrębnego (niezależnego) i samodzielnego charakteru w stosunku do usługi głównej;
2. usługi pomocnicze są niezbędnym elementem całości świadczenia, niezbędne do wykonania usługi kompleksowej i pozostają z nią w ścisłym, funkcjonalnym związku;

3. poszczególne usługi nie są celem samym w sobie – odbiorcy zależy na spełnieniu jednego celu gospodarczego; innymi słowy oceniając charakter świadczenia z perspektywy potrzeb celu konsumenta możliwe jest stwierdzenie, że nabywca (konsument) nabywa świadczenie kompleksowe, a nie pojedyncze usługi;
4. pomiędzy poszczególnymi usługami istnieje związek oraz występuje komplementarność poszczególnych czynności, tj. czynności są ze sobą tak ściśle powiązane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z dokumentacją przetargową, w tym w szczególności załącznikiem nr 8 (wzór umowy), załącznikiem nr 9 (projekt budowlano-wykonawczy), załącznikiem nr 10 (Specyfikacji Technicznej Wykonania i Odbioru Robót) i załącznikiem nr 11 (przedmiary) przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych związanych z przebudową pomieszczeń w budynku nr 18 dla potrzeb Kliniki Endokrynologii i Terapii Izotopowej. Wykonanie przedmiotu zamówienia wymaga wykonania szeregu świadczeń oraz zakresów robót, w tym wykonania robót wielobranżowych (opisanych w projekcie budowlano-wykonawczym oraz w STWiOR), w tym w branży budowlanej (architektura i konstrukcja), branży elektrycznej, sanitarnej, gazowej, wykonania urządzeń grzewczych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych, robót wykończeniowych oraz uzyskania wszelkich niezbędnych uzgodnień i decyzji zakończonych uzyskaniem przez wykonawcę, w imieniu Zamawiającego, pozwolenia na użytkowanie. Co istotne, wykonanie robót w poszczególnych branżach (wykonanie poszczególnych instalacji, przyłączy, zagospodarowanie terenu, wykonanie instalacji gazowej) nie jest celem w samym w sobie, ale służy wykonaniu przedmiotu zamówienia jako całości. Realną wartość ekonomiczną dla Zamawiającego będzie zatem stanowić wyłącznie wykonanie całości zamówienia.

Kolejno, zgodnie z projektem § 2 ust. 3 wzoru umowy (Załącznik nr 8 do SIWZ) zamówienie winno zostać wykonane w III etapach, przy czym etap I w ciągu 21 miesięcy – jako wykonanie robót budowlanych; etap II – komisyjny odbiór całości robót budowlanych w terminie 1 miesiąca od zgłoszenia robót do odbioru; etap III – uzyskanie przez wykonawcę w imieniu Zamawiającego wszystkich niezbędnych do uzyskania pozwolenia na użytkowanie budynku zaświadczeń właściwych jednostek i organów w szczególności Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego, Wojskowego Ośrodka Medycyny Prewencyjnej w Modlinie, Delegatury Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej, Państwowej Agencji Atomistyki w zakresie wykonanych prac oraz przekazanie ostatecznej decyzji o pozwolenie na użytkowanie budynku w terminie do 2 miesięcy od komisyjnego odbioru całości robót budowlanych, jednak nie później niż do 24 miesięcy licząc od daty protokolarnego przekazania terenu budowy wykonawcy. Tym samym, biorąc pod uwagę charakter ekonomiczny omawianej transakcji, mamy do czynienia z jednolitym gospodarczo kompleksowym świadczeniem polegającym na wykonaniu kompleksowych robót

budowlanych, których efektem ma być dostosowanie istniejącego obiektu do potrzeb Kliniki Endokrynologii i Terapii Izotopowej w budynku nr 18.

W świetle powyższych kryteriów, w zaistniałym stanie faktycznym, brak jest jakiegokolwiek elementu zamówienia, który powinien zostać wyodrębniony na gruncie podatkowym (w tym w szczególności, nie jest takim elementem wykonanie instalacji gazów medycznych). Wyodrębnienie takie nosiłoby bowiem cechy sztuczności i nie przedstawiałoby samo w sobie wartości dla Zamawiającego. Rozdzielenie poszczególnych elementów świadczenia miałyby również charakter sztuczny w szczególności w świetle faktu, że Zamawiający nie jest zainteresowany nabyciem poszczególnych robót (świadczeń), a kompleksowych robót budowlanych. Ostatecznie zaś do obowiązków wykonawcy należy również uzyskanie w imieniu Zamawiającego wszystkich decyzji i zezwoleń i innych dokumentów wydanych przez właściwe jednostki i organy, w zakresie wykonanych prac, niezbędne do uzyskania ostatecznej decyzji o pozwolenie na użytkowanie budynku (Rozdział 3 pkt 6 SIWZ). W konsekwencji, w świetle postanowień dokumentacji przetargowej, Zamawiający jest zainteresowany uzyskaniem kompleksowego świadczenia, a w efekcie gotowego do użytkowania obiektu. Powyższe jednoznacznie wskazuje na to, że tylko komplet świadczeń będzie realizował wymogi Zamawiającego, co przemawia za przyjęciem podejścia, że mamy do czynienia z kompleksową usługą, dla której Ustawa VAT nie przewiduje możliwości stosowania obniżonej stawki VAT. Na gruncie analizowanego stanu faktycznego w praktyce poszczególne świadczenia wchodzące w skład zamówienia, samodzielnie nie stanowią dla Zamawiającego wartości, gdyż nie zaspokajają w pełni jej potrzeb, czyli nie spełniają celu, dla którego Zamawiający zdecydowała się na nabycie usługi kompleksowej. Dowodem na to jest chociażby to, że Zamawiający nie dopuścił składania ofert częściowych (Rozdział 3 pkt. 2 SIWZ). Dopiero całościowe wykonanie zamówienia oraz uzyskanie przez wykonawcę pozwolenia na użytkowanie pozwala na osiągnięcie efektu ekonomicznego oczekiwanego przez Zamawiającego. Innymi słowy, przedmiot zamówienia, dla którego prowadzone jest Postępowanie stanowi jedno świadczenie kompleksowe, gdzie instalacja gazów medycznych występuje jako element poboczny i pomocniczy, niebędący dla Zamawiającego celem samym w sobie, lecz jedynie koniecznym środkiem do zrealizowania całości zamówienia, nie mogąca też funkcjonować samoistnie. Wynika stąd wprost, że wykonanie robót budowlanych oraz mająca być ich elementem instalacja gazów medycznych są ze sobą nierozzerwalnie związane w kontekście świadczeń na gruncie VAT, a tym samym stanowią świadczenie kompleksowe. W świetle powyższego, cały przedmiot zamówienia powinien zatem zostać opodatkowany stosownie do czynności podstawowej, tj. według stawki VAT 23%.

Z uwagi na powyższe, mając na względzie charakterystykę przedmiotu zamówienia, w ocenie Odwołującego, realizowane świadczenia są ze sobą ściśle związane i tworzą obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze z perspektywy przepisów

obowiązujących na gruncie VAT, a dla ustalenia wartości brutto zastosowanie winna znaleźć jednolita stawka podstawowa podatku VAT 23%. W konsekwencji, oferta Konsorcjum powinna podlegać odrzuceniu w oparciu o treść art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Kolejno Odwołujący stwierdził, że stosowanie stawki podstawowej 23% VAT ma charakter zasady ogólnej. Dlatego też wszelkie wyjątki od tej reguły powinny być interpretowane w sposób ścisły, zgodnie z celami realizowanym przez dane odstępstwa, uwzględniając brzmienie danych przepisów wprowadzających takie odstępstwa oraz z uwzględnieniem powszechności opodatkowania VAT oraz zasady neutralności tego podatku dla przedsiębiorców. Tym samym, ewentualne uznanie, że część świadczeń w ramach przedmiotu zamówienia powinna podlegać preferencyjnej 8% stawce VAT, stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisu wprowadzającego preferencję podatkową, która jest szczególnym odstępstwem od opodatkowania podstawową stawką podatku. Stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych oraz zwolnień z opodatkowania jest możliwe tylko w okolicznościach wskazanych w ustawie, co stanowi jedną z głównych zasad systemu VAT. Stawki podstawowej ma zatem charakter reguły ogólnej i powszechnym podejściem jest, że w sytuacji gdy charakter świadczenia nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, jaką stawką powinna zostać opodatkowana dana transakcja przyjmuje się obowiązek stosowania stawki w wymiarze podstawowym, a więc w polskim systemie podatkowym 23% stawki VAT.

W związku z charakterem stawki podstawowej jako zasady ogólnej, stawki obniżone (preferencyjne) i zwolnienia podatkowe mają charakter wyjątkowy i stanowią odstępstwo od generalnych zasad opodatkowania. A zatem wszelkie okoliczności uzasadniające ich stosowanie winny być interpretowane w sposób ścisły. Tym samym mając na uwadze ogólnie przyjęte reguły wykładni przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, niedopuszczalne jest stosowanie wykładni rozszerzającej w odniesieniu do wymienionych w ustawie wyjątków.

W kwestii zarzucanego Konsorcjum czynu nieuczciwej konkurencji Odwołujący wskazał na przepis art. 3 Znk i manipulację składnikiem oferty podlegającym ocenie w ramach kryteriów oceny ofert. Przywołany przepis jako czyn nieuczciwej konkurencji kwalifikuje każde działanie, które jest sprzeczne z prawem (a więc normami stanowionymi) oraz z dobrymi obyczajami, pod warunkiem, iż zagraża ono lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta. Przykładowe wyliczenie takich czynów zawiera art. 3 ust. 2 oraz art. 5-17 Znk, który stanowi katalog otwarty.

Odwołujący podał, że dobre obyczaje to normy postępowania nie będące normami prawnymi, które jednak są niewątpliwie normami postępowania, podobnie jak „zasady współżycia społecznego” oraz „ustalone zwyczaje”. Powinny ich przestrzegać osoby fizyczne oraz inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przy czym nie chodzi tutaj o przestrzeganie dobrych obyczajów, jako abstrakcyjnych norm postępowania społecznego czy norm grzeczności, ale o zachowanie przedsiębiorców w działalności gospodarczej.

Jednocześnie o naruszeniu interesu innego przedsiębiorcy można mówić wówczas, gdy na skutek działania konkurencyjnego podjętego przez innego przedsiębiorcę nastąpi pogorszenie możliwości zakupu lub zbytu potrzebnych mu lub zbywanych przez niego dóbr lub usług. Innymi słowy, owo naruszenie może przejawiać się tak jak w zaistniałym stanie faktycznym, tj. w utrudnieniu pozyskania zamówienia, w sytuacji gdy wszyscy wykonawcy powinni zastosować do obliczenia ceny jednolitą stawkę VAT w wysokości 23%.

Podsumowując powyższe, za czyn nieuczciwej konkurencji może więc zostać uznane także działanie niestypizowane w Znk pod warunkiem, że spełnia przesłanki ogólnie określone w art. 3 Znk. Za działanie wyczerpujące znamiona czynu nieuczciwej konkurencji w rozumieniu art. 3 ust. 1 Znk będzie uznane również działanie przedsiębiorcy sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy.

W odniesieniu do zarzutu ewentualnego zaniechania do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanych przez Konsorcjum stawek VAT Odwołujący wskazał, że – po pierwsze – w zaistniałym stanie faktycznym w czterech ofertach została wskazana jednolita stawka VAT w wysokości 23%, a wyłącznie w jednej zarówno stawka podstawowa jak i stawka obniżona. Już sam fakt wystąpienia rozbieżności w tym zakresie powinien wzbudzić wątpliwości Zamawiającego.

Po drugie, nawet gdyby Zamawiający z jakichkolwiek względów przeoczył wskazaną okoliczność, należy wskazać, że pismem z dnia 6 listopada 2019 roku Odwołujący poinformował Zamawiającego o zastosowaniu przez Konsorcjum błędnej stawki podatku VAT. Mimo jednak upływu blisko miesiąca pomiędzy otrzymaniem przez Zamawiającego pisma Odwołującego a wyborem oferty Konsorcjum jako najkorzystniejszej, Zamawiający nie zwrócił się do Konsorcjum o wyjaśnienia dotyczące tej kwestii (ani też do Odwołującego lub innych wykonawców z prośbą o wyjaśnienie przyjęcia jednolitej stawki VAT 23%).

Po trzecie, Zamawiający ma obowiązek każdorazowego weryfikowania zastosowanych przez wykonawców stawek VAT. Tymczasem, nawet mimo rozbieżności w tym zakresie, Zamawiający nie podjął żadnych czynności zmierzających do ustalenia ich źródła.

Po czwarte, kwota wskazana przez Konsorcjum, dla której zastosowano stawkę VAT 8% (349.566,40 zł netto) nie odpowiada żadnej z kwot wskazanych w kosztorysach złożonych przez Konsorcjum wraz z ofertą (w tym w szczególności nie odpowiada kwocie za roboty dotyczące instalacji wewnętrznej gazów medycznych, tj. 360.555.05 zł netto).

Po piąte, zweryfikowanie zastosowania prawidłowej stawki VAT przez wszystkich wykonawców jest w zaistniałym w Postępowaniu stanie faktycznym absolutnie kluczowe. Różnica w cenie ofertowej Konsorcjum oraz Odwołującego jest bowiem znikoma, przy czym cena oferty Odwołującego netto jest niższa o ponad 38.000 zł od ceny ofertowej netto Konsorcjum. Innymi słowy, wyłącznie różnica w przyjętej stawce VAT powoduje, że to oferta Konsorcjum a nie Odwołującego została wybrana jako najkorzystniejsza w Postępowaniu.

W powyższych okolicznościach, nawet gdyby przyjąć, że na obecnym etapie nie zmaterializowały się przesłanki do odrzucenia oferty Konsorcjum (z czym Odwołujący się nie zgadza), to Zamawiający powinien wezwać Konsorcjum do wyjaśnień w zakresie sposobu ustalenia ostatecznej ceny oferty oraz zastosowania zarówno podstawowej stawki VAT 23% jak i stawki obniżonej VAT 8%. Na chwilę obecną nie sposób nawet bowiem stwierdzić w odniesieniu do jakich elementów zamówienia Konsorcjum przyjęło stawkę VAT 8%.

Zamawiający w pisemnej odpowiedzi na odwołanie wniósł o jego oddalenie w powołaniu na niżej wskazaną argumentację.

Zamawiający stwierdził, że – jego zdaniem – osią sporu jest okoliczność prawidłowego zastosowania przez Konsorcjum obniżonej stawki VAT 8% na instalację gazów medycznych. Zamawiający nie podziela opinii Odwołującego, na której oparł on zarzuty odwołania, jakoby świadczenie stanowiące przedmiot zamówienia było kompleksowe i nie dało się wyodrębnić przedmiotu objętego stawką obniżoną, a co za tym idzie, w ocenie Zamawiającego, oferta Konsorcjum nie zawiera błędu w cenie, jest zgodna z Ustawą o VAT, a jej złożenie nie stanowi czynu nieuczciwej konkurencji.

Zgodnie z dokumentacją Postępowania przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych wielobranżowych na czynnym obiekcie szpitalnym, wedle opublikowanej dokumentacji projektowo-wykonawczej (załącznik nr 9 do SIWZ) oraz STWiOR (załącznik nr 10 do SIWZ), w tym prace architektoniczne, elektryczne, konstrukcyjne, sanitarne, wentylacyjne, ochrona radiologiczna. W ramach przebudowy pomieszczeń ma zostać również wykonana instalacja gazów medycznych. Opis instalacji gazów został dokonany odrębną dokumentacją projektową i STWiOR, jak i szczegółowym, dedykowanym przedmiarem.

W pkt 2.1. STWiOR dla branży instalacje gazów medycznych wskazano, że zgodnie z Dyrektywą 93/42/EWG z dnia 14.06.1993 r. o wyrobach medycznych oraz Rozporządzeniem Ministerstwa Zdrowia z dnia 5.11.2010 r. w sprawie Klasyfikacji Wyrobów Medycznych do różnego przeznaczenia, instalacja gazów medycznych jest wyrobem medycznym. W związku z powyższym podstawowe jej zespoły, takie jak punkty poboru, strefowe zespoły kontrolne, sygnalizatory muszą posiadać deklarację zgodności wydaną przez producenta, być oznaczone znakiem CE z numerem jednostki notyfikowanej oraz zgłoszone w Urzędzie Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych.

W pkt 2.8. STWiOR – klasa wyrobów medycznych zawarto następujące wymaganie:
„Ze względu na fakt, że instalacje zasilające w gazy medyczne oraz instalacje sygnalizacji gazów medycznych są zakwalifikowane do klasy II b wyrobów medycznych, montowana armatura i wyposażenie powinny być zarejestrowane jako wyroby medyczne”.

Rację ma Odwołujący twierdząc, że stawka VAT nie była przedmiotem pytań wykonawców, nie wynikała ona również z dokumentacji Postępowania. Nie ulega ponadto wątpliwości, że stosownie do wyrobów medycznych, do których należy instalacja gazów medycznych, znajdują zastosowanie przepisy art. 41 ust. 2 i art. 146aa ust. 1 pkt 2 Ustawy VAT, zgodnie z którymi dla towarów i usług wymienionych w Załączniku obowiązuje stawka obniżona VAT – pkt 13 Załącznika. Objęte są nią wyroby medyczne w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych. Fakt, że instalacja gazów medycznych jest wyrobem medycznym nie był przez Odwołującego kwestionowany i wynika bezpośrednio z przytoczonych wyżej postanowień STWiOR.

Zamawiający w toku badania i oceny ofert dokonał ustalenia prawidłowej stawki podatku uznając, że właściwą jest stawka obniżona 8% na instalację gazów medycznych oraz w pozostałym zakresie stawka podstawowa 23% albo stawka 23% na całość zamówienia, jako stawka podstawowa, co potwierdza notatka z posiedzenia komisji przetargowej. W związku z tym, że zastosowanie stawki podstawowej jest każdorazowo dozwolone, pomimo że możliwe było zastosowanie przepisów względniejszych dla wykonawcy, Zamawiający w toku badania i oceny ofert uznał, że w kwestii gazów medycznych zarówno wykonawca, który zastosował stawkę obniżoną, jak i stosujący stawkę podstawową złożyli ważne oferty, nie obciążone błędami w cenie.

Zamawiający stwierdził następnie, że zawarte w odwołaniu twierdzenie, jakoby na podstawie oferty Konsorcjum nie można było ustalić, który element zamówienia został objęty stawką obniżoną 8% jest bez znaczenia dla oceny jej ważności. Co więcej, oczywiste jest, w tym również jak się wydaje dla Odwołującego, że jedynie zakres związany z instalacją gazów medycznych zgodnie z przepisami podatkowymi mógł być objęty 8% stawką VAT. Przedmiot zamówienia nie obejmuje żadnych innych wyrobów medycznych czy innych towarów lub usług objętych obniżoną stawką VAT. Konsorcjum składając ofertę zastosowało wszystkie wytyczne zawarte w SIWZ co do sposobu zaprezentowania oferty. Zamawiający zaznaczył przy tym, że wymagał podania w formularzu oferty sumarycznej wartości netto i brutto oraz wysokości VAT bez rozbijania tych kwot na poszczególne pozycje. Stąd wydaje się prawidłowe, że Konsorcjum wpisało te kwoty informując jedynie o wysokości podatku i odmiennych stawkach, bez wskazywania poszczególnych elementów wyceny.

Ponadto, zgodnie z § 19 ust. 1 wzoru umowy stanowiącego załącznik nr 7 do SIWZ wynagrodzenie wykonawcy zostało określone jako kosztorysowe, a zgodnie z wymogiem zawartym w Rozdziale 12 pkt 17 SIWZ do oferty należało załączyć w szczególności kosztorys wykonany zgodnie z przedmiarem stanowiącym załącznik nr 11 do SIWZ. Zamawiający nie wymagał podania w kosztorysie kwot brutto a jedynie netto, do czego Konsorcjum się zastosowało. Zamawiający dysponował w toku badania i oceny ofert kosztorysem złożonym przez Konsorcjum, w szczególności dotyczącym branży instalacji gazów medycznych. W związku z tym, że wiadome jest powszechnie, że instalacja gazów medycznych jako wyrób

medyczny (co zostało podkreślone w STWiOR) objęta jest obniżoną stawką podatku oraz z uwagi na fakt, że wykonawca w formularzu oferty wskazał kwotę, od której naliczył podatek objęty obniżoną stawką Zamawiający dokonał oceny oferty bez wątpliwości uznając, że wskazana kwota dotyczy właśnie tego zakresu zamówienia. Żaden inny element zamówienia nie stanowi wyrobu medycznego, czy nie jest objęty inną przesłanką zastosowania obniżonej stawki VAT. Nie podlegało więc w toku badania i oceny ofert wątpliwości, że to właśnie ten element zamówienia został skalkulowany z uwzględnieniem obniżonej stawki podatku. Z kosztorysu w części instalacji gazów medycznych wynika, że wartość objęta obniżoną stawką to większość z całej kwoty tej części kosztorysu. Wynika to z faktu, że przy instalacji gazów medycznych niezbędne jest wykonanie również robót budowlanych takich jak wykucie, zamurowanie i otynkowanie bruzd w ścianach z cegły, przebicia w ścianach, wykonanie tynków, wykop ręczny, zasyp ręczny, nasypianie warstwy piasku, usunięcie i ułożenie asfaltu. Roboty te wynikały z ustanowionego przez Zamawiającego przedmiaru, a Konsorcjum wyceniło je w złożonym kosztorysie. Roboty budowlane towarzyszą wykonaniu instalacji gazów medycznych i są objęte stawką podstawową, co uzasadnia różnicę pomiędzy kwotą wskazaną w formularzu oferty, objętą stawką obniżoną, a kwotą kosztorysu w zakresie instalacji gazów medycznych.

Następnie Zamawiający kategorycznie twierdzi, jakoby przedmiot zamówienia miał charakter świadczenia kompleksowego.

Osią sporu jest to czy przedmiot zamówienia rozumiany jako przebudowa oraz instalacja gazów medycznych jest świadczeniem złożonym, tj. czy składa się on ze świadczenia głównego i świadczeń pomocniczych, czy też wykonawca realizować będzie w ramach zamówienia kilka odrębnych pod względem ekonomicznym świadczeń, a w konsekwencji czy cały przedmiot zamówienia podlega opodatkowaniu stawką właściwą dla świadczenia głównego (23%), czy też stawkę VAT należy ustalić odrębnie dla poszczególnych elementów tego zamówienia, w związku z czym instalacja gazów medycznych podlega opodatkowaniu stawką 8%.

Zamawiający przyznał, że znane jest mu stanowisko doktryny i orzecznictwa, w tym orzecznictwa TSUE dotyczące rozumienia pojęcia świadczenia kompleksowego. Każdorazowo podkreśla się, że jeśli poszczególne elementy stanowią jedną czynność, to nie powinna być ona rozdzielana w sposób sztuczny tylko dla celów podatkowych. Podkreśla się, że zasadą jest, że każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. W obrocie gospodarczym istnieją jednak przypadki gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, które traktowane są jako jedna całość. Przyjmuje się bowiem, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia dokonane przez podatnika 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 przepisów Ustawy VAT (w tym stawki VAT).

Z punktu widzenia rozważań na temat świadczenia kompleksowego pytanie brzmi, czy przebudowa budynku oraz instalacja gazów medycznych stanowią tak nierozzerwalne czynności, że obiektywnie nie jest możliwe ich rozdzielenie. W ocenie Zamawiającego zarówno z punktu widzenia gospodarczego jak i funkcjonalno-technologicznego wykonanie instalacji gazów medycznych jest w tym konkretnym przypadku odrębnym świadczeniem od przebudowy pomieszczeń.

Jednym z podstawowych elementów, kluczowych dla analizy charakteru świadczenia złożonego, jak podkreślają organy administracji skarbowej, jest kryterium ekonomiczne. Wynika to z faktu, że przedmiotem VAT są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać raczej jako zjawiska o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalne. Podkreśla się, że VAT nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych. Przy kwalifikacji danego zdarzenia gospodarczego należy więc przeanalizować przede wszystkim ekonomiczną istotę transakcji, a nie wyłącznie jej ramy i charakter prawny.

Zamawiający stwierdził, że mógłby zdecydować się na wykonanie oddzielnie robót budowlanych związanych z przebudową pomieszczeń oraz oddzielnie podłączenia instalacji gazów medycznych, co z całą pewnością nie zmieniłoby charakteru tych czynności i nie miałooby znaczącego wpływu na wycenę poszczególnych elementów. Gdyby więc (co hipotetycznie jest możliwe, choć niezasadne z punktu widzenia organizacyjnego) Zamawiający wyodrębnił części zamówienia, z których jedna obejmowałaby zasadnicze roboty budowlane a druga jedynie instalacje gazów medycznych wówczas wykonawca składający ofertę w części gazów medycznych miałby obowiązek zaoferowania ceny ze stawką 8%.

Możliwość wyodrębnienia ekonomicznego gazów medycznych wynika ponadto w tym konkretnym przypadku z zastosowanej konstrukcji rozliczenia. Jak wynika z § 19 ust. 4 wzoru umowy stanowiącego załącznik nr 7 do SIWZ rozliczenie będzie odbywało się fakturami częściowymi wedle harmonogramu rzeczowo-finansowego, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 4 wzoru umowy. Nie jest więc tak, że wykonawca wystawi jedną fakturę za całe przedsięwzięcie budowlane, lecz będzie rozliczał się za poszczególne elementy, a więc rozdzielanie świadczeń, którego niemożność zarzucał Odwołujący jest oczywiste i pożądane przez przyjętą w Postępowaniu konstrukcję rozliczenia. Jeśli więc jedna z czynności składających się na całe zamówienie, możliwa do odrębnego wykonania jest objęta obniżoną stawką to nie ma mowy o sztucznym jej wydzieleniu.

Ponadto, o kompleksowości zamówienia nie można mówić również z uwagi na uwarunkowania technologiczne i funkcjonalne. Instalacja gazów medycznych może być

przeprowadzona w ramach zupełnie odrębnego zamówienia lub jako jego część i nie jest wykonywana jedynie jako czynność poprawiająca świadczenie zasadnicze. Instalacja gazów medycznych z uwagi na swą specyfikę nie ma charakteru niezbędnego dla wykonania zasadniczego celu zamówienia jakim jest przebudowa pomieszczeń. Świadczenie w postaci instalacji gazów medycznych jest więc z punktu widzenia funkcjonalnego świadczeniem obok świadczenia głównego, nie ma natomiast charakteru pomocniczego.

Instalacja gazów medycznych została zaprojektowana jako odrębna instalacja, na którą został wykonany odrębny projekt budowlano-wykonawczy, STWiOR oraz kosztorys przedmiarowy. Instalacja taka może być dopuszczona do użytkowania wyłącznie po przeprowadzeniu certyfikacji i uzyskaniu statusu wyrobu medycznego zgodnie z pkt. 2.1 i 2.8 STWiOR, dopiero po przeprowadzeniu certyfikacji instalacja może zostać dopuszczona do leczenia pacjentów. Proces certyfikacji, kluczowy z punktu widzenia bezpieczeństwa pacjenta wskazuje na funkcjonalną odrębność tego elementu zamówienia.

Podsumowując należy wskazać, że Zamawiający kierował się w toku badania i oceny ofert zasadą wynikającą z przepisów unijnych i orzecznictwa TSUE, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne. Konstrukcja tzw. „świadczeń kompleksowych” traktowana jest jako wyjątek od tej zasady. Wyjątek ten zaś znajduje zastosowanie w razie wykazania, że istnieje ścisły nierozzerwalny związek świadczeń pomocniczych z dominującym świadczeniem głównym. Okoliczności, od których zależy zakwalifikowanie świadczeń jako odrębnych lub jako pomocniczych wobec świadczenia głównego, są okolicznościami faktycznymi, które podlegają dowodzeniu, a których wykazanie, zgodnie z rozkładem ciężaru dowodu, obciąża Odwołującego.

Odwołujący w odwołaniu nie wykazał na czym miałyby polegać nierozzerwalność świadczeń stanowiących przedmiot zamówienia, dywagując jedynie, że wykonanie instalacji gazów medycznych nie jest celem samym w sobie, ale służy wykonaniu przedmiotu zamówienia jako całości. Nietrafnie podnosił Odwołujący, jakoby całościowy odbiór zamówienia, czy uzyskanie stosownych zezwoleń świadczyć miałyby o tym, że jest to jednolite gospodarczo i kompleksowe świadczenie. Jak wskazano wyżej byłoby możliwe wyodrębnienie określonych świadczeń jako dwa zamówienia lub poszczególne części, co przeczy tezie o kompleksowości. Chybiony jest, zdaniem Zamawiającego, argument jakoby o kompleksowości świadczył fakt, że Zamawiający nie dokonał podziału zamówienia na części. Przyjęcie określonej konwencji procedowania nie przesądza bowiem o charakterze gospodarczym świadczenia dla oceny konsekwencji podatkowych. Nie sposób również przyjąć argumentu, zgodnie z którym instalacja gazów medycznych jest jedynie świadczeniem pobocznym, stanowiącym środek do zrealizowania całości zamówienia. Można bowiem przeprowadzić przebudowę pomieszczeń bez instalacji gazów medycznych. Co więcej, instalacji gazów medycznych musi być zakończona procesem certyfikacji i uzyskać stosowne potwierdzenia jako wyrób medyczny co podkreśla odrębność tych czynności.

W ocenie Zamawiającego Odwołujący nietrafnie opiera się na założeniu, iż zasadą jest stosowanie stawki podstawowej VAT 23%, czemu przeczy orzecznictwo, z którego wynika, że zasadą jest opodatkowanie stawką właściwą dla danego towaru czy usługi a wyjątkiem jest stosowanie stawki jednolitej dla świadczenia kompleksowego. Przede wszystkim orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, za zasadę przewodnią przyjmuje, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne, zgodnie z Dyrektywą 2006/112/WE, a wcześniej Szóstą Dyrektywą Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L 145 z późn. zm.).

Odnosząc się do zarzutu jakoby oferta Konsorcjum stanowiła czyn nieuczciwej konkurencji należy wskazać, że wobec zaprezentowanych interpretacji podatkowych pozwalających na zastosowanie wykonawcy stawki obniżonej w zakresie instalacji gazów medycznych trudno uznać, iż Przystępujący działał w celu utrudnienia pozyskania zamówienia innym wykonawcom. Twierdzenia Odwołującego są w tym zakresie gołosłowne i nieudowodnione.

Z kolei zarzut, zgodnie z którym Zamawiający zaniechał rzekomo wezwania wykonawcy do wyjaśnienia treści oferty należy uznać również za nieuzasadniony. Jak wskazano powyżej Zamawiający nie miał podstaw aby wątpić, że zastosowanie stawki 8% odnosi się do instalacji gazów medycznych. Wynika to po pierwsze z faktu, że jedynie ten zakres zamówienia stanowią wyroby medyczne opodatkowane stawką obniżoną, a ponadto, złożony kosztorys ofertowy dla gazów medycznych opiewa na kwotę podobną do tej wskazanej w formularzu oferty jako objętej obniżoną stawką VAT.

Zamawiający wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodów z treści załączonych do odpowiedzi na odwołanie dokumentów w postaci:

1. notatki służbowej z 7 listopada 2019 r. - dowód Z1;
2. wyjaśnień Konsorcjum z 6 listopada 2019 r. – dowód Z2.

Do postępowania odwoławczego, po stronie Zamawiającego, przystąpienie zgłosiło Konsorcjum, wnosząc o oddalenie odwołania. Izba, wobec spełniania przez zgłoszone przystąpienie wymogów z art. 185 ust. 2 Pzp, postanowiła o dopuszczeniu Konsorcjum (dalej również „Przystępujący”) do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

W piśmie procesowym z 3 stycznia br. Przystępujący przedstawił następującą argumentację uzasadniająca powyższy wniosek.

Na wstępie Konsorcjum podkreśliło posiadanie dużego doświadczenia w realizacji podobnych zamówień w sektorze medycznym. Dodało, że po dokonaniu szczegółowej analizy

dokumentacji Postępowania, w szczególności STWiOR oraz sposobu rozliczania przedmiotowego zamówienia z pełną świadomością konieczności prawidłowego rozliczenia tego zamówienia pod względem podatkowym postanowiło, w zakresie usługi instalacji gazów medycznych, zastosować stawkę 8%. Co istotne, decyzja ta była związana z koniecznością prawidłowego rozliczenia przedmiotowej usługi wraz z pozostałym robotami, natomiast nie była ona planowana w związku z ewentualną możliwością uzyskania przewagi na innych wykonawcami.

Przystępujący zaznaczył, że występując w innych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego również składał oferty w analogiczny sposób (wyodrębniając 8% VAT w zakresie instalacji gazów medycznych). Wszystkie te realizacje były wykonane prawidłowo, rozliczone oraz skontrolowane.

Konsorcjum dodało, że w sytuacji gdy kryterium oceny ofert była cena całkowita za wykonanie zamówienia, kwota 52.434,95 zł, stanowiąca różnicę pomiędzy zastosowaniem stawki 8% a stawki 23%, w trakcie rywalizacji o kontrakt wysokości ofert od 22.312.408,87 zł do 24.511.661,07 zł co do zasady nie powinna być kwotą której różnica będzie decydować o wyniku Postępowania. To, że akurat w przedmiotowej sprawie oferta Odwołującego była tak zbliżona cenowo do oferty Przystępującego, że różnica ta była mniejsza niż 52.434,95 zł było niespodziewane, natomiast nie jest to dowód na okoliczność, że racjonalnie działający wykonawca zamierzałby uzyskać w ten sposób zamówienie.

Konsorcjum zaprzeczyło następnie, jakoby jego oferta zawierała błąd w obliczeniu ceny, a zastosowanie preferencyjnej stawki VAT wynoszącej 8% dla jednego z kosztorysów szczególnych, tj. dla jednej z branż występujących w zamówieniu, było prawidłowe i uzasadnione okolicznościami. Świadczeniem tym była usługa instalacji gazów medycznych, która objęta jest stawką 8% VAT. Tym samym wniosek o odrzucenie oferty Przystępującego z tego powodu jest niezasadny.

Przystępujący zaznaczył, że Zamawiający nie wskazał w żadnym z dokumentów Postępowania odpowiednich stawek podatku od towarów i usług dla żadnej z części przedmiotu zamówienia ani dla całości zamówienia. W związku z tym wykonawcy samodzielnie musieli zakwalifikować stawkę VAT, biorąc pod uwagę przedmiot zamówienia, a także poszczególne jego elementy, sposób rozliczenia i systematykę dokumentacji. Zawarta w postanowieniach SIWZ i formularzu ofertowym instrukcja wyliczenia ceny całościowej, wbrew twierdzeniom Odwołującego, nie określa, że jedynym prawidłowym sposobem obliczenia ceny było przyjęcie jednej stawki podatkowej VAT dla wszystkich elementów składających się na cenę całkowitą. Przy tak sformułowanych postanowieniach SIWZ i formularza ofertowego, Przystępujący miał możliwość zakwalifikowania odpowiednich stawek VAT do każdego ze świadczeń składających się na zamówienie.

Konsorcjum wyjaśniło, że na przedmiot zamówienia składało się kilka elementów, jak określił to Zamawiający w SIWZ, „branże występujące w zamówieniu”. Dla każdej z branż został określony oddzielny kosztorys – załącznik nr 11 do SIWZ oraz specyfikacja techniczna – załącznik nr 10 do SIWZ. Wykonawcy w każdym z kosztorysów mieli obowiązek wskazać cenę za jaką zrealizują zadania określone w treści kosztorysu. Dla każdej z branż wykonawcy wyliczali cenę, którą następnie wskazywali w kosztorysach. Przy wyliczeniu ceny konieczne jest zakwalifikowanie odpowiedniej stawki VAT do konkretnego świadczenia. Przystępujący zastosował się do tej zasady i dokonał kwalifikacji stawki podatkowej dla każdej z „branż” zamówienia.

Instalacja gazów medycznych w przedmiotowej sprawie nie jest remontowana ani modernizowana. Jest to wyodrębnione i w całości wykonane nowe urządzenie medyczne podlegające złożonym próbom jakościowym, odbiorowi oraz certyfikacji medycznej dopuszczającej instalację gazów medycznych do użytkowania w całości, w warunkach szpitalnych. Wymagania dla instalacji gazów medycznych zostały jasno określone w punkcie 2 ppkt 2.1 STWiOR. Stwierdzono, że projektowana instalacja gazów medycznych jest urządzeniem medycznym oznaczonym znakiem CE z numerem jednostki notyfikowanej oraz musi zostać zgłoszona w Urzędzie Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych. Okoliczności powyższe sprawiają, że podatek dla tego wyrobu jest określony w ustawie o podatku od towarów i usług wynosi 8%, zgodnie poz. 105 Załącznika. Wyliczenie wartości instalacji gazów medycznych wyodrębniono w prosty sposób z kosztorysu ofertowego na wykonanie całości robót, odejmując od wartości roboty budowlane zawarte w działach 4 i 7 oraz w pozycjach 10.15 do 10.18 działu 10, objęte 23% stawką VAT.

W ocenie Przystępującego wyliczenie w kosztorysie edytowalnym było jednoznaczne dla Zamawiającego. Wartość oferowanego certyfikowanego urządzenia medycznego została określona w dziale 1, 2, 3, 5, 6, 8, 9, 10 poz. 10.1 do 10.14 i wynosi 349.566,40 zł. Od tej wartości oferent naliczył podatek VAT w wysokości 8% zgodnie z przepisami zawartymi w Ustawie VAT.

Odnosząc się do twierdzenia Odwołującego o kompleksowym charakterze świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia Konsorcjum wskazało, że TSUE wielokrotnie podkreślał konieczność uznawania każdego świadczenia za co do zasady odrębne i niezależne. Podkreślał również, że niewystarczający dla uznania danego świadczenia za kompleksowe jest jedynie związek poszczególnych usług wchodzących w jego skład ze sobą. Zgodnie z orzecznictwem TSUE, z odrębnymi usługami mamy do czynienia wtedy, gdy różne elementy danej usługi jedynie przyczyniają się do lepszego skorzystania ze świadczenia głównego, ale nie są warunkiem koniecznym do wykonania usługi wiodącej. W świetle orzecznictwa Trybunału pojedyncza usługa traktowana jest jak element usługi kompleksowej wówczas, gdy cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany

przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

W przedmiotowej sprawie, żadna z przesłanek zakwalifikowania całości zamówienia jako usługi kompleksowej nie zaistniała. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że prace związane z instalacją gazów medycznych mogą być przedmiotem odrębnego zamówienia. Prace te nie są nierozdzielnie związane ze świadczeniem głównym. Świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru. Dodatkowo wykonanie świadczenia głównego nie jest uwarunkowane wykonaniem instalacji gazów medycznych przebudowa mogłaby się odbyć bez wykonania tych prac, a Zamawiający mógłby w tym zakresie przeprowadzić oddzielne postępowanie o udzielenie zamówienia, którego przedmiotem byłaby instalacja gazów medycznych.

Zdaniem Przystępującego świadczenie kompleksowe ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenia podstawowe i świadczenia pomocnicze, tzn. takie które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa lub więcej niezależnie opodatkowanych świadczeń.

W rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z różnymi świadczeniami, przy czym usługa instalacji gazów medycznych, która jest certyfikowanym wyrobem medycznym, mogła i powinna być traktowana jako świadczenie niezależne, które można oddzielić od innych świadczeń składających się na przedmiot zamówienia w tym konkretnym postępowaniu, co nie zmienia charakteru tego świadczenia ani jego wartości.

Na odrębność świadczeń składających się na zamówienie wskazuje również przyjęty przez Zamawiającego sposób rozliczania płatności za realizację zamówienia. Podkreślają to postanowienia § 19 wzoru umowy, które dopuszczają fakturowanie wykonanie robót związanych z każdą z branż zamówienia oddzielnie. Taki sposób fakturowania może wskazywać na odrębny charakter świadczeń zamówienia.

Działanie Przystępującego w tym zakresie było również uzasadnione wieloletnią praktyką realizowania podobnych robót, w tym robót, których częścią była instalacja gazów medycznych. Kwalifikacja preferencyjnej stawki VAT dla instalacji gazów medycznych jest częstą praktyką, zgodną z przepisami Ustawy VAT. Przystępujący skorzystał z uprawnienia zastosowania stawki preferencyjnej, ponieważ robił to również w innych postępowaniach o podobnym zakresie prac i przedmiocie zamówienia. Dotyczy to również zamówień udzielanych przez Zamawiającego we wcześniejszych latach.

Zamawiający w 2014 r. prowadził postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Przebudowa pomieszczeń dla potrzeb Kliniki Chorób Wewnętrznych i Reumatologii WIM,

budynek nr 31, IV piętro.” W postępowaniu ofertę złożył jeden z członków Konsorcjum. Przedmiot zamówienia obejmował przebudowę pomieszczeń kliniki w tym instalacje gazów medycznych. W ofercie tego wykonawcy, cena została wyliczona w taki sam sposób jak w ofercie złożonej w Postępowaniu, tj. dla robót związanych z instalacją gazów medycznych zastosowano stawkę preferencyjną VAT wynoszącą 8%, a dla pozostałych prac stawkę podstawową 23%. Odwołanie złożone w tym postępowaniu dotyczyło dokładnie tej samej kwestii, odwołujący wnosił o odrzucenie oferty wykonawcy z powodu błędu w obliczeniu ceny. Odwołanie zostało w tej sprawie oddalone.

Odnosząc się do zarzutu, że oferta Przystępującego stanowi czyn nieuczciwej konkurencji, należy wskazać, że działania Konsorcjum nie sposób zakwalifikować jako naruszającego konkurencję. Jednocześnie, działaniem Przystępującego (które było uprawnione) nie został naruszony interes pozostałych wykonawców biorących udział w postępowaniu. Postępowanie zostało rozstrzygnięte z poszanowaniem zasady konkurencyjności i równego traktowania wykonawców.

Czynem nieuczciwej konkurencji, zgodnie z art. 3 ust. 1 Znk, jest działanie sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta. Zatem nie każde zatem zagrożenie lub naruszenie interesu innego przedsiębiorcy uzasadnia potraktowanie danego zachowania za czyn nieuczciwej konkurencji. Musi ono być sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami.

Przede wszystkim należy wskazać, że Przystępujący przy wyliczaniu ceny skorzystał z uprawnienia zastosowania stawki preferencyjnej względem jednego ze świadczeń zamówienia, jakie przewidziane jest w ustawie o podatku od towarów i usług, co było również związane (jak już wcześniej wskazano) z dotychczasową praktyką przystępującego i wiedzą jaką dysponował w związku z innymi postępowaniami. Pozostali wykonawcy również mogli wyliczyć cenę oferty w sposób jaki uczynił to Przystępujący. Tym samym nie można kwalifikować działania Przystępującego jako niezgodnego z prawem, co więcej działanie to było zgodne zarówno z przepisami prawa podatkowego jak i prawa zamówień publicznych.

Działanie Przystępującego nie może być również kwalifikowane jako sprzeczne z dobrymi obyczajami, gdyż korzystał on jedynie ze swoich uprawnień, przewidzianych w przepisach Ustawy VAT, na które wskazuje również orzecznictwo i interpretacje podatkowe wydane w analogicznych sprawach. Przystępujący składając ofertę nie miał wiedzy jakie stawki VAT zastosowali inni wykonawcy, nie znał również zaoferowanych cen. Tym samym powoływanie się na okoliczność niewielkiej różnicy między cenami Odwołującego i Przystępującego, jako wskazującej na niezgodne z obyczajami działanie Przystępującego jest nadużyciem ze strony Odwołującego i nie znajduje żadnego uzasadnienia.

Należy również wskazać, że ewentualna różnica, która występowałaby dzięki zastosowaniu stawki 8% a nie 23%, byłaby zbyt niska, aby spodziewać się uzyskania różnicy

pozwalającej na uzyskanie zamówienia. Cena zaoferowana przez Przystępującego jest ceną rynkową, a zastosowanie stawki preferencyjnej VAT dla jednego ze świadczeń zamówienia obniżyło cenę w bardzo niewielkim zakresie przy znacznej wartości całego zamówienia. W żadnym stopniu działanie to nie wpłynęło na możliwość uzyskania zamówienia przez pozostałych wykonawców (poza Odwołującym). Odwołujący składając przedmiotowe odwołanie niejako chce naprawić swój błąd czy też niedopatrzenie związane z zakwalifikowaniem usługi instalacji gazów medycznych jako świadczenia objętego stawką VAT 23%, mimo, że możliwe było zakwalifikowanie tej usługi stawką preferencyjną w wysokości 8%.

Przystępujący wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodów z treści załączonych do pisma procesowego dokumentów, tj.:

1. faktur VAT 8% dot. zamówień na: wykonanie instalacji gazów medycznych pn. „Przebudowa i modernizacja budynku A Warszawskiego Szpitala dla Dzieci SPZOZ ul. Kopernika 43”, dostawę i montaż wyrobu medycznego – instalacji gazów medycznych z sygnalizacją alarmową w ramach zadania „Przebudowa pomieszczeń Kliniki Chorób Wewnętrznych, Nefrologii i Dializoterapii – WIM Warszawa”, instalację gazów medycznych pn. „Przebudowa i modernizacja budynku A Warszawskiego Szpitala Dla Dzieci SPZOZ ul. Kopernika 43 – II Etap”, dostawę i montaż wyrobu medycznego – instalacji sprężonych gazów medycznych z sygnalizacją alarmową w Klinice Otolaryngologii z Blokiem Operacyjnym w WIM – dowody P1;
2. referencji potwierdzających należyte wykonanie zamówień z Warszawskiego Szpitala dla Dzieci (Kopernika 43) – dot. również gazów medycznych z faktur powyżej), WIM i Szpitala Specjalistycznego św. Zofii w Warszawie – dowody P2.

Na rozprawie Strony postępowania odwoławczego i jego uczestnik podtrzymali przedstawione powyżej stanowiska w sprawie.

Odwołujący wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z treści opinii prawno-podatkowej z 13 grudnia 2019 r. w sprawie prawidłowości zastosowania stawek podatku od towarów i usług w ofertach składanych w Postępowaniu.

Zamawiający wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodów z treści interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej i Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Po przeprowadzeniu rozprawy Izba, uwzględniając zgromadzony materiał dowodowy omówiony w dalszej części uzasadnienia, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska Stron postępowania odwoławczego i Przystępującego zawarte

w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie, piśmie procesowym, a także wyrażone ustnie na rozprawie i odnotowane w protokole, **ustaliła i zważyła, co następuje.**

Skład orzekający stwierdził, że Odwołujący jest legitymowany, zgodnie z przepisem art. 179 ust. 1 Pzp, do wniesienia odwołania.

Izba dopuściła i przeprowadziła dowody z treści SIWZ, oferty Konsorcjum, zawiadomienia o wyborze oferty najkorzystniejszej, załączników do odpowiedzi na odwołanie i pisma procesowego Przystępującego. Z kolei przedstawione przez Strony postępowania odwoławczego na rozprawie dokumenty w postaci opinii prawnopodatkowej i interpretacji indywidualnych skład orzekający potraktował jako element stanowisk stron, jako że w tej sprawie nie przeprowadzono dowodu z opinii biegłego, podobnie jak i Zamawiający nie występował o interpretację indywidualną dotyczącą właściwej stawki VAT w Postępowaniu. *Ergo* w pierwszym przypadku nie mamy do czynienia z dowodem dopuszczonym i przeprowadzonym w ramach postępowania odwoławczego, bowiem wniosek taki nie został złożony przez żadnego z jego uczestników, w drugim – żadna z interpretacji nie dotyczy stanu faktycznego w przedmiotowej sprawie. W konsekwencji, wnioski płynące z tych dokumentów podlegały rozważeniu w ramach przedstawionych w pismach i na rozprawie stanowisk stron.

Przechodząc do *meritum* Izba uznała, że zarzuty odwołania nie potwierdziły się.

Rozpocząć należy od stwierdzenia, że w przedmiotowej sprawie nie zachodziły podstawy do nakazywania Zamawiającemu wezwania Konsorcjum do wyjaśnienia zakresu świadczenia objętego 8-procentową stawką VAT. Uszło bowiem uwadze Odwołującego, że przedmiot zamówienia obejmował jeden tylko element, do którego stawka taka mogła mieć zastosowanie, a to instalację gazów medycznych będącą wyrobem medycznym, która to okoliczność nie była w tej sprawie sporna. Dodatkowo zauważyć należy, że kwestia ta była przedmiotem analizy Zamawiającego i wyjaśnień Konsorcjum, co znajduje potwierdzenie w treści dowodów Z1 i Z2. Zatem niezależnie od przyjętej *ad casum* konstrukcji formularza ofertowego, w przekonaniu Izby, możliwe było ustalenie do czego należało odnieść wspomnianą powyżej stawkę podatku. Tym samym zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 87 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp okazał się chybiony.

Kolejno, odnosząc się do zasadniczego zagadnienia, jakim był zarzucany ofercie Konsorcjum błąd w obliczeniu ceny wynikający z nieuprawnionego, zdaniem Odwołującego, zastosowania 8-procentowej stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do wchodzącej w zakres przedmiotu zamówienia instalacji gazów medycznych, punktem wyjścia do przesądzenia tej kwestii Izba uczyniła zgodne twierdzenie Stron, zgodnie z którym co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Pozwala to na postrzeganie wypracowanej w licznie przywoływanym w tej sprawie orzecznictwie TSUE i krajowym koncepcji świadczenia kompleksowego jako wyjątku od wspomnianej zasady, który to – jak każdy wyjątek od reguły – winien być

interpretowany ściśle. Oznacza to, że ze świadczeniem kompleksowym będziemy mieli do czynienia li tylko w przypadku łącznego spełnienia przesłanek uznania kilku świadczeń za związane ze sobą tak ściśle, że ich rozdzielenie dla celów podatkowych byłoby sztuczne i nie znajdowało racjonalnego uzasadnienia. Sytuacja taka w rozpatrywanej sprawie, w ocenie Izby, nie zachodzi z przyczyn następujących.

Po pierwsze – w nawiązaniu do wspomnianej powyżej reguły odrębności świadczeń zauważenia wymagało, że przedmiot zamówienia obejmował zarówno wykonanie określonych robót budowlanych, jak i instalacji gazów medycznych, która bezspornie (okoliczności tej Odwołujący nie kwestionował, a jedynie konsekwentnie pomijał w prezentowanym stanowisku) stanowi wyrób medyczny korzystający z 8-procentowej stawki VAT (zob. poz. 13 Załącznika do Ustawy VAT). Co więcej, ten element świadczenia został na gruncie Postępowania wyraźnie wyodrębniony, o czym świadczą zarówno projekt budowlano-wykonawczy (załącznik nr 9 do SIWZ), jak i STWiOR (załącznik nr 10 do SIWZ), dedykowane instalacji gazów medycznych. Wobec tego uprawniony jest wniosek, że wykonanie instalacji gazów medycznych mogło być również zlecone w następstwie przeprowadzenia odrębnego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Dodatkowo, kwalifikacja instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego podkreślona została przez Zamawiającego we wspomnianej STWiOR, w pkt 2.8, zgodnie z którym „Ze względu na fakt, że instalacje zasilające w gazy medyczne oraz instalacje sygnalizacji gazów medycznych są zakwalifikowane do klasy II b wyrobów medycznych, montowana armatura i wyposażenie powinny być zarejestrowane jako wyroby medyczne”. W konsekwencji, w opinii składu orzekającego, sam fakt zagregowania w ramach przedmiotu zamówienia kilku różnych rodzajowo świadczeń nie przemawia *per se* za kompleksowością świadczenia.

Po drugie – nietrafne było wnioskowanie Odwołującego o kompleksowym charakterze świadczenia oparte na stwierdzeniu, że usługi głównej (określonej przez Odwołującego jako wykonanie robót budowlanych) nie można wykonać lub wykorzystać bez usługi pomocniczej, tj. wykonania instalacji gazów medycznych. Zdaniem Izby Zamawiający trafnie argumentował, że z uwagi na opisaną powyżej odrębność wyrobu medycznego wykonanie instalacji gazów medycznych nie jest niezbędne do realizacji robót budowlanych polegających na przebudowie pomieszczeń, ani też nie wpływa na możliwość korzystania z przebudowywanych pomieszczeń. Nie jest zatem tak, że instalacja gazów medycznych służy w tej sprawie wyłącznie wykonaniu towarzyszących jej robót budowlanych i samodzielnie nie przedstawia żadnej wartości.

Nie mógł odnieść również skutku argument dotyczący przewidzenia przez Zamawiającego jednego odbioru wszystkich świadczeń stanowiących przedmiot zamówienia. Wyroby medyczne nie podlegają bowiem procedurom odbiorowym właściwym robotom budowlanym. Korzystanie z nich możliwe jest bowiem, co do zasady, po wprowadzeniu do obrotu w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 1 pkt 31 ustawy z 20 maja 2010

r. o wyrobach medycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 175 j.t. ze zm.), zwanej dalej „Ustawą”, co jest warunkiem *sine qua non* zastosowania 8-procentowej stawki podatku od towarów i usług (argument z poz. 13 załącznika nr 3 do Ustawy VAT). Procedurę tę opisują przepisy Rozdziału 2 Ustawy – art. 6 i nast. (zob. w szczególności art. 11 Ustawy i wynikająca z niego procedurę certyfikacji wyrobu medycznego).

Reasumując, zarzut naruszenia przez Zamawiającego przepisów art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 w zw. z art. 146a pkt 1 Ustawy VAT i w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp nie potwierdził się, ponieważ oferta Konsorcjum nie zawiera błędu w obliczeniu ceny, polegającego na zastosowaniu w okolicznościach przedmiotowej sprawy obniżonej stawki podatku w odniesieniu do części świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia.

Przesądzenie wspomnianej kwestii zdeterminowało rozstrzygnięcie o zarzucie naruszenia przez Zamawiającego art. 89 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp, który również podlegał oddaleniu. Skoro bowiem skład orzekający potwierdził prawidłowość zastosowania przez Przystępującego 8-procentowego VAT do instalacji gazów medycznych, to takie jego działanie nie mogło stanowić naruszenia art. 3 ust. 1 Znk. Sposobu postępowania Konsorcjum nie znamionuje sprzeczność z prawem lub dobrymi obyczajami, o których mowa w przywołanym przepisie Znk. Co więcej, przedstawione przez Przystępującego dowody P1 i P2 potwierdzają, że stosowanie obniżonej stawki podatku od towarów i usług dla instalacji gazów medycznych jest jego stałą praktyką w ubieganiu się o zamówienia publiczne, która nie jest na rynku odosobniona, co potwierdzają chociażby przedstawione przez Zamawiającego interpretacje przepisów podatkowych.

Mając na uwadze powyższe orzeczono, jak w pkt 1 sentencji wyroku.

O kosztach postępowania (pkt 2 sentencji wyroku) rozstrzygnięto stosownie do jego wyniku, na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp, oraz w oparciu o przepisy § 5 ust. 3 pkt 1 w zw. z § 3 pkt 1 i 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. z 2018 r., poz. 972 j.t.).

Przewodniczący: