

WYROK
z dnia 14 lutego 2019 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Paweł Trojan

Protokolant: Marcin Jakóbczyk

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 lutego 2019 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **25.01.2019 r.** przez wykonawcę **GE Medical Systems Polska Spółka z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa** w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego **Szpital Kliniczny im. Heliodora Święckiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego, ul. Przybyszewskiego 49, 60-355 Poznań** w trybie przetargu nieograniczonego pn.: „Zakup gammakamery SPECT/CT” (znak: DZP/130/2018).

przy udziale wykonawcy **Siemens Healthcare Spółka z o.o., ul. Żupnicza 11, 03-821 Warszawa** zgłaszającego przystąpienie do postępowania wszczętego wskutek wniesienia odwołania po stronie Zamawiającego.

orzeka:

1. uwzględnia odwołanie w zakresie zarzutu art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 ust. 1 oraz art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, nakazuje odrzucenie oferty wykonawcy Siemens Healthcare Spółka z o.o., ul. Żupnicza 11, 03-821 Warszawa na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych i nakazuje powtórzenie czynności badania i oceny ofert oraz czynności wyboru oferty najkorzystniejszej,

2. kosztami postępowania w wysokości 18 600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych i zero groszy) obciąża Zamawiającego - Szpital Kliniczny im. Heliodora Święckiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego,

ul. Przybyszewskiego 49, 60-355 Poznań i:

1) zalicza w poczet kosztów postępowania kwotę **15 000 zł 00 gr** (słownie: piętnaście tysięcy złotych złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę **GE Medical Systems Polska Spółka z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa** tytułem wpisu od odwołania,

2) zasądza od zamawiającego - **Szpital Kliniczny im. Heliodora Święckiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego, ul. Przybyszewskiego 49, 60-355 Poznań** na rzecz wykonawcy - **GE Medical Systems Polska Spółka z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa** kwotę w wysokości **18 600 zł 00 gr** (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych i zero groszy) tytułem zwrotu kosztów wpisu od odwołania oraz zastępstwa przed Izbą.

3. Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 16 października 2018 r., poz. 1986) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Poznaniu**.

Przewodniczący:

.....

Uzasadnienie

do wyroku z dnia 14 lutego 2019 r. w sprawie o sygn. akt KIO 126/19

Zamawiający – Szpital Kliniczny im. Heliodora Święckiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego, ul. Przybyszewskiego 49, 60-355 Poznań prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn.: „Zakup gammakamery SPECT/CT” (znak: DZP/130/2018).

Postępowanie prowadzone w trybie przetargu nieograniczonego o wartości powyżej kwot określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Pzp.

W dniu 27.09.2018 r. ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w suplemencie do Dz. U. UE pod numerem 2018/S 186 - 419574.

W dniu 15.01.2019 r. Zamawiający poinformował wykonawców o wyborze oferty najkorzystniejszej.

Odwołanie zostało wniesione do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 25.01.2019 r. przez wykonawcę GE Medical Systems Polska Spółka z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa od niezgodnych z przepisami ustawy czynności (zaniechań) Zamawiającego podjętych w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego o szacunkowej wartości przedmiotu zamówienia powyżej kwot określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy na: „Zakup gammakamery SPECT/CT” (nr ref. DZP/130/2018), opublikowanego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod nr 2018/S 186-419574 w dniu 27.09.2018 r.

Odwołujący podniósł niezgodność z ustawą czynności (zaniechań) Zamawiającego polegających na:

I. dokonaniu wyboru oferty złożonej! przez Siemens Healthcare sp. z o.o., ul. Żupnicza 11 03-821 Warszawa (zwanej w dalszej części niniejszego odwołania „Siemens”) jako najkorzystniejszej w przedmiotowym Postępowaniu,

II. zaniechaniu odrzucenia oferty Siemens ze względu na błąd w obliczeniu ceny polegający na nieprawidłowo zastosowanej stawce VAT,

III. zaniechaniu dokonania wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej w przedmiotowym Postępowaniu.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu, że powyższe czynności zostały dokonane (względnie zaniechano ich podjęcia) z naruszeniem art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp oraz art. 91 ust. 1 Pzp poprzez wybór oferty Siemens i zaniechanie jej odrzucenia, z uwagi na błąd w obliczeniu ceny tj. ze względu na nieprawidłowo zastosowaną stawkę VAT, a tym samym naruszenie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Następnie Odwołujący podniósł, że powyższe uchybienia doprowadziły do naruszenia jego interesu w uzyskaniu

przedmiotowego zamówienia i narażenia go przy tym na znaczną szkodę związaną z utratą spodziewanego zysku z tytułu realizacji przedmiotowego kontraktu, który powinien być mu przyznany. Oferta Odwołującego została sklasyfikowana na drugim miejscu zatem niewątpliwie Odwołujący posiada interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia.

Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

I. unieważnienia czynności wyboru oferty Siemens jako najkorzystniejszej,

II. dokonania czynności odrzucenia oferty Siemens,

III. powtórzenia czynności oceny ofert i dokonania wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej.

Zawiadomienie o wyborze oferty najkorzystniejszej zostało przekazane Odwołującemu w dniu 15 stycznia 2019 r., toteż termin zawity do wniesienia odwołania został dotrzymany. Kopia odwołania została przesłana Zamawiającemu przed upływem terminu do wniesienia odwołania i w taki sposób, że mógł on zapoznać się z jego treścią przed upływem tego terminu. Wpis został uiszczony przelewem na rachunek bankowy Urzędu Zamówień Publicznych.

UZASADNIENIE

Odwołujący w treści uzasadnienia odwołania wskazał, co następuje.

Przedmiotem zamówienia jest zakup gammakamery SPECT/CT. Na przedmiot zamówienia składała się nie tylko dostawa ww. sprzętu medycznego, ale również inne wyodrębnione w dokumentacji przetargowej czynności takie jak: przeszkolenie w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji, udzielenie gwarancji, licencje na podłączenie do systemu informatycznego, deinstalacja starej gammakamery i instalacja nowej.

W ramach udziału w przedmiotowym postępowaniu wpłynęły dwie oferty: oferta Odwołującego oraz oferta firmy Siemens. W dniu 15 stycznia 2019 r. za najkorzystniejszą w niniejszym Postępowaniu została uznana oferta firmy Siemens, natomiast oferta Odwołującego została sklasyfikowana na drugiej pozycji.

Odwołujący kwestionuje powyższe rozstrzygnięcie z uwagi na błąd w obliczeniu ceny dyskwalifikujący ofertę Siemens, która powinna zostać odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W ofercie firmy Siemens, w formularzu cenowym w pozycji nr 2 „przeszkolenia w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji” podano stawkę podatku VAT w wysokości 8 % (strona 5 oferty Siemens), co zdaniem Odwołującego jest błędne.

Na wstępie zauważyć należy, iż prowadzenie szkoleń jest usługą, dla której ustawa o VAT nie przewiduje możliwości zastosowania stawki obniżonej. Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, obniżona stawka w wysokości 8 %, odnosi się do towarów i usług wyszczególnionych w Załączniku nr 3 do ustawy. W poz. 105 tego załącznika wymienione zostały, bez względu na symbol PKWiU - „Wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika”.

Odwołujący podnosi, iż definicja „wyrobu medycznego” (zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych), nie obejmuje usług pobocznych, w szczególności szkoleń. Także wobec treści art. 98 ust. 2 i 3 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 06.347.1 ze zm.), stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku nr III. W nim natomiast mowa jest wyłącznie o sprzęcie medycznym. Z tychże względów, zastosowanie przez Siemens stawki preferencyjnej dla usług, które nie są wymienione w załączniku nr III do ustawy jest całkowicie bezpodstawne.

Firma Siemens w uzasadnieniu wyjaśnień złożonych na podstawie art. 87 ust. 1 Pzp starała się wywieść, iż szkolenia są usługą ściśle związaną z dostawą sprzętu medycznego, dlatego jej zdaniem, w takiej sytuacji powinna mieć zastosowanie obniżona stawka 8 %.

Zdaniem Odwołującego w stanie faktycznym niniejszej sprawy nie można mówić o jednolitym świadczeniu. Odwołujący podnosi, iż w niniejszym przypadku realizacja szkoleń jest czynnością samoistną, która występuje niezależnie od dostawy towaru. Funkcjonalny związek pomiędzy dostawą sprzętu medycznego a prowadzeniem szkoleń z zakresu obsługi tego sprzętu nie jest na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych.

Za powyższym przemawia już sam sposób skonstruowania formularza cenowego przez Zamawiającego, który wyodrębnił do oddzielnych pozycji (1) dostawę gammakamery, (2) przeszkolenie w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji, (3) udzielenie gwarancji, (4) licencje na podłączenie do systemu informatycznego, (5) instalację i (6) deinstalację.

Już zatem sama konstrukcja formularza cenowego pozwala na stwierdzenie, że w pozycji nr 2 formularza cenowego, Siemens podał nieprawidłową, obniżoną stawkę VAT 8 % tj. dla świadczenia, które nie dotyczy samego sprzętu medycznego, lecz jest jedynie usługą poboczną. Zauważyć należy, że przedmiot zamówienia, wyszczególniony przez Zamawiającego w pozycji 2 - 6 stanowi jedynie dodatkowe elementy zamówienia, dla których ustawa o VAT nie przewiduje możliwości zastosowania stawki preferencyjnej. Rozdzielenie przez Zamawiającego w formularzu cenowym poszczególnych usług wchodzących w zakres zamówienia świadczy o ich samodzielności, co w konsekwencji wpływa na to, iż w tych pozycjach powinna zostać uwzględniona podstawowa stawka VAT, a nie stawka obniżona 8 %, która ma zastosowanie jedynie do wyrobów medycznych (tutaj gammakamery).

Nie można przy ocenie samodzielności świadczeń pominąć także zasadniczej treści SIWZ, gdzie w punkcie III - Opis przedmiotu zamówienia mowa jest o sprzęcie medycznym jako głównym przedmiocie zamówienia oraz o dodatkowym przedmiocie, w skład którego wchodzi następujące usługi: szkolenie pracowników, usługi instalowania sprzętu medycznego i chirurgicznego, pakiety oprogramowania medycznego, systemy operacyjne. Również i tutaj Zamawiający rozdziela od siebie dostawę towaru i usługę szkolenia, wyszczególniając także odrębne kody CPV dla ww. świadczeń. Także w § 1 ust. 2 wzoru umowy, Zamawiający wyodrębnił do oddzielnych jednostek redakcyjnych cenę za poszczególne elementy zamówienia w tym za szkolenia.

Odnosząc się natomiast do podniesionej wyjaśnieniach Siemens kwestii dot. protokołu zdawczo - odbiorczego, pomimo, iż przewidziany został jeden taki protokół, to fakt ten w sam sobie nie decyduje o tym, że mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym. Protokół nie stanowi o ogólnym przyjęciu przez Zamawiającego wykonania całego przedmiotu umowy, lecz poszczególnych jego elementów, o czym świadczy zawarte w § 4 ust. 8 umowy wyliczenie „protokołu zdawczo - odbiorczego Gammakamery, montażu, instalacji, uruchomienia, szkoleń”.

Firma Siemens w celu pokazania rzekomej nierozwrzeczności ww. świadczeń, w wyjaśnieniach z dnia 03.01.2019 r. starała się wykazać doniosłość i niezbędność przeprowadzanych szkoleń w celu zapewnienia prawidłowej pracy urządzenia. W tym jednak miejscu zaakcentowania wymaga, iż niemożliwość rozdzielenia świadczenia powinna wynikać z przyczyn o obiektywnym charakterze, a za takie na pewno nie można uznać rzekomych obaw firmy Siemens co do

możliwości nieprawidłowego używania sprzętu przez pracowników Zamawiającego, w szczególności w przypadku dołączenia wraz z dostawą instrukcji obsługi tego sprzętu. Aspekt ww. „obiektywności” został poruszony właśnie w wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 17 listopada 2017 r. o sygn. akt KIO 2297/17 wydanym pomiędzy GE Medical Systems Polska sp. z o.o. i firmą Siemens, w którym Izba zwróciła szczególną uwagę na fakt, że sam efekt szkoleń nie decyduje o uznaniu szkolenia za usługę pomocniczą do dostawy towaru; „Nie było spornym w sprawie, iż prace adaptacyjne w świetle jednolitego orzecznictwa przywołanego również przez Odwołującego (vide: wyrok NSA z 1.06.2011 r., sygn. I FSK 869/10, podobnie wyrok NSA z 30.10.2014 r., sygn. akt I FSK 1578/13), nie stanowią świadczenia jednolitego z dostawą sprzętu medycznego stanowiącego główny przedmiot zamówienia, chociaż niewątpliwie służą przygotowaniu pomieszczenia do montażu urządzenia, nawet jeżeli każde z tych świadczeń zachowuje swoją użyteczność z punktu widzenia potrzeb szpitala. (...) Podobnie w ocenie Izby należało ocenić znaczenie i charakter stanowiącego przedmiot zamówienia, jakim jest między innymi usługa szkolenia personelu, mająca na celu stworzenie warunków, w którym urządzenie będzie prawidłowo eksploatowane, co pozwoli uniknąć w przyszłości uszkodzeń i awarii urządzenia wynikających z niewłaściwej obsługi tomografu. Podnoszony przez Zamawiającego efekt szkoleń. W ocenie Izby, nie decydował o możliwości uznania szkolenia za usługę pomocniczą w stosunku do odstawy tomografu, które obiektywna możliwość pracy w siedzibie Zamawiającego istnieje niezależnie od przeszkolenia personelu mającego obsługiwać pracownię TK”.

Jak widać, zdaniem Odwołującego, to, iż usługa szkolenia była świadczona przy dostawie, czy też po niej, nie miało zasadniczego znaczenia dla rozstrzygnięcia ww. sprawy (tym samym argumentacja firmy Siemens, iż ww. wyrok nie ma zastosowania w niniejszej sprawie nie jest przekonująca). Jeżeli bowiem istnieje obiektywna możliwość pracy urządzenia medycznego w siedzibie Zamawiającego bez przeszkolenia (co zdaniem Odwołującego występuje również w niniejszej sprawie), to nie można mówić o tym, iż mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym. Za świadczenia odrębne należy uznać zatem świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz nabywcy, które mogą być rozdzielone w sposób obiektywnie uzasadniony, nawet jeśli są w pewien sposób powiązane.

W świetle powyższego, argumentacja firmy Siemens wyartykułowana w wyjaśnieniach z dnia 03.01.2019 r., a odnosząca się do rzekomej niemożliwości prawidłowego użytkowania urządzenia bez przeszkolenia, jawi się jako niezasadna.

Jak podniósł Odwołujący Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku o sygn. C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, dał prymat ochronie zasady nierozszereżania zwolnienia podatkowego nad traktowaniem kilku dostaw jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad dotyczących świadczenia głównego. Zgodnie ze stanowiskiem TSUE każde odstępstwo od zasadniczej stawki podatku od towarów i usług winno być interpretowane ściśle. Ochrona tej zasady została także zaakcentowana w stanowisku Rzecznika Generalnego wydanego w tej sprawie: „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”.

Także Naczelny Sąd Administracyjny niejednokrotnie podkreślał wagę zasady rozdzielnosti świadczeń, w szczególności w stanach faktycznych dotyczących dostawy wyrobu medycznego i adaptacji pomieszczeń: „Dostawa sprzętu medycznego w postaci i wykonanie wskazanych przez podatnika prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane, jeżeli dostawca sprzętu nie wykazał, że dostawa i świadczone usługi są tak wzajemnie powiązane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny prowadząc do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT, nawet jeśli każde z tych świadczeń zachowuje swoją użyteczność z punktu widzenia potrzeb szpitala, jako przeciętnego konsumenta. Nie oznacza to bowiem, że świadczenia te pozostają ze sobą nierozdzielnie związane ekonomicznie. (...) 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” (wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2011 r. o sygn. I FSK 869/10, podobnie wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r., podobnie NSA w wyroku z dnia 30 października 2014 r. o sygn. akt I FSK 1578/13). Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 9 października 2014 r. o sygn. KIO 1463/14, która podziela ww. pogląd: „Odstępstwo od reguły w przypadku opodatkowania świadczeń o charakterze kompleksowym nie może być zatem traktowane w taki sposób, że uchwycenie związku pomiędzy świadczeniami upoważnia do zastosowania preferencji podatkowych na dostawę wszystkich towarów, które nawet pozostają w pewnej zależności.”

W związku z powyższym, uznać należy, że złożona w niniejszym Postępowaniu oferta firmy Siemens zawiera błąd w obliczeniu ceny i jako taka powinna zostać odrzucona. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny (wyrok KIO z dnia 18 stycznia 2017 r. o sygn. akt KIO 2483/16, wyrok KIO z dnia 24 marca 2016 r. o sygn. KIO 349/16, wyrok KIO z dnia 1 lutego 2016 r. o sygn. KIO 80/16).

Krajowa Izba Odwoławcza, po przeprowadzeniu rozprawy w przedmiotowej sprawie, na podstawie zebranego materiału dowodowego, po zapoznaniu się z dokumentacją postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w tym w szczególności z postanowieniami ogłoszenia o zamówieniu, Specyfikacją Istotnych Warunków Zamówienia, ofertą złożoną w postępowaniu przez Przystępującego oraz korespondencją prowadzoną w toku postępowania pomiędzy Zamawiającym a wykonawcami ubiegającymi się o udzielenie zamówienia, jak również po zapoznaniu się z odwołaniem, po wysłuchaniu oświadczeń, jak też stanowisk stron złożonych ustnie do protokołu w toku rozprawy ustaliła i zważyła, co następuje.

W pierwszej kolejności Izba ustaliła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek, o których stanowi art. 189 ust. 2 ustawy Pzp, skutkujących odrzuceniem odwołania.

Jednocześnie Izba stwierdziła, że Odwołującemu przysługiwało prawo do skorzystania ze środka ochrony prawnej, gdyż wypełniono materialnoprawną przesłankę interesu w uzyskaniu zamówienia, określoną w art. 179 ust. 1 ustawy Pzp kwalifikowaną możliwością poniesienia szkody przez Odwołującego będącej konsekwencją zaskarżonej w odwołaniu czynności. Wnoszący odwołanie złożył w przedmiotowym postępowaniu ofertę sklasyfikowaną na drugim miejscu w rankingu ofert podnosząc jednocześnie zarzuty wobec oferty najkorzystniejszej zmierzające do jej odrzucenia. W przypadku zaś uwzględnienia odwołania ma on szansę na uzyskanie przedmiotowego zamówienia.

Izba dopuściła w niniejszej sprawie dowody z dokumentacji postępowania o zamówienie publiczne, nadesłanej

przez Zamawiającego do akt sprawy

w kopii potwierdzonej za zgodność z oryginałem, w tym w szczególności z treści ogłoszenia o zamówieniu, treści SIWZ, oferty złożonej w postępowaniu przez Odwołującego, jak również korespondencji prowadzonej pomiędzy Zamawiającym a wykonawcami ubiegającymi się o udzielenie Zamówienia publicznego.

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy oraz zakres zarzutów podniesionych w odwołaniu Izba stwierdziła, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje.

W pierwszej kolejności Izba ustaliła, iż postępowanie jest prowadzone w trybie przetargu nieograniczonego o wartości powyżej kwot wskazanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Pzp.

Izba ustaliła, że przedmiot zamówienia oraz sposób obliczenia ceny został w treści SIWZ ustalony w sposób następujący:

III. Opis przedmiotu zamówienia

1. Przedmiotem zamówienia jest: Zakup gammakamery SPECT/CT.

2. Określenie zamówienia według Wspólnego Słownika Zamówień (CPV):

2.1. Główny przedmiot: 33111620-3 Aparaty wykorzystujące promieniowanie gamma, 33115000-9 Urządzenia do tomografii.

2.2. Dodatkowy przedmiot: 79632000-3 Szkolenie pracowników, 51400000-6 Usługi instalowania sprzętu medycznego i chirurgicznego, 48180000-3 - Pakiety oprogramowania medycznego, 48620000-0 - Systemy operacyjne

3. Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia przedstawiony został w Tomie III SIWZ – Opis przedmiotu zamówienia.

XXII. Opis sposobu obliczenia ceny

1. Wykonawca podaje cenę ofertową w Formularzu oferty, zgodnie z Załącznikiem nr 1 do SIWZ.

2. Podana cena ofertowa musi zawierać wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia, wynikające z opisu przedmiotu zamówienia. Cena ta będzie stała i nie może się zmienić, za wyjątkiem przypadków opisanych we wzorze umowy stanowiącym Tom II SIWZ.

3. Cenę oferty należy podać łącznie z należnym podatkiem VAT – cena brutto, wraz ze wskazaniem stawki (procentowej) podatku VAT i jego wysokości.

4. Cena ofertowa musi być podana w polskich złotych cyfrowo i słownie (do drugiego miejsca po przecinku). Brak określenia ceny w postaci słownej poczytany zostanie za błąd co do formy oferty i nie będzie skutkować jej odrzuceniem.

5. Wykonawca, składając ofertę (w Formularzu oferty stanowiącym załącznik nr 1 do SIWZ) informuje Zamawiającego, czy wybór oferty będzie prowadzić do powstania u Zamawiającego obowiązku podatkowego, wskazując nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, których dostawa lub świadczenie będzie prowadzić do jego powstania, oraz wskazując ich wartość bez kwoty podatku.

Jak wskazano w Tomie II stanowiącym wzór umowy:

§ 1 [cena]

1. Przedmiotem umowy jest: Zakup Gammakamery SPECT/CT dla Pracowni Medycyny Nuklearnej, dalej w umowie także jako Gammakamera, zgodnie z Załącznikiem nr 1 do umowy (Formularz Cenowy).

2. Cena netto (bez podatku VAT) całego przedmiotu zamówienia wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena brutto całego przedmiotu zamówieniazł (słownie złotych:), w tym:

a) cena (wartość) Gammakamery SPECT/CT netto (bez podatku VAT) wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena (wartość) brutto wynosizł (słownie złotych:),

b) cena (wartość) przeszkolenia w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji (szkolenia) netto (bez podatku VAT) wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena (wartość) brutto wynosizł (słownie złotych:),

c) cena (wartość) licencji na podłączenie do Zintegrowanego Systemu Informatycznego (ZSI) netto (bez podatku VAT) wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena (wartość) brutto wynosizł (słownie złotych:),

d) cena (wartość) instalacji netto (bez podatku VAT) wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena (wartość) brutto wynosizł (słownie złotych:),

e) cena (wartość) deinstalacji netto (bez podatku VAT) wynosi (słownie złotych:); kwota podatku VAT wynosizł (słownie złotych:), cena (wartość) brutto wynosizł (słownie złotych:),

Wykonawca Siemens Healthcare Spółka z o.o. złożył w postępowaniu ofertę z ceną wynoszącą 3.470.691,63 złotych brutto.

W ofercie firmy Siemens, w formularzu cenowym w pozycji nr 2 „przeszkolenia w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji” podano stawkę podatku VAT w wysokości 8 % (strona 5 oferty Siemens wiersz nr 2 tabeli).

Zamawiający pismem z dnia 23.10.2018 r. udzielił wykonawcom odpowiedzi na pytania. Pod numerem 70 zawarte zostały następujące pytanie i odpowiedź:

Pytanie 70. Prosimy o podanie oczekiwanego czasu trwania szkolenia personelu (czas trwania i ilość osób). Jest to informacja kluczowa z punktu widzenia zrealizowania przedmiotu umowy w terminie. Jednocześnie prosimy o informację, czy Zamawiający wyraża zgodę, aby szkolenia nie warunkowały podpisania protokołu odbioru, a w szczególności wystawienia faktury i mogły zostać przeprowadzone w terminie uzgodnionym z Zamawiającym?

Prosimy o doprecyzowanie, jaka dokładnie ilość godzin szkoleniowych i dla jakich grup osób będzie warunkowała podpisanie końcowego protokołu odbioru (w szczególności wystawienia faktury) i będzie musiała zostać przeprowadzona przed datą 27.06.18?

Odpowiedź: patrz SIWZ tom II par 4 ust. 13. Szkolenia muszą zostać zakończone przed podpisaniem protokołu odbioru.

Zamawiający pismem z dnia 21.12.2018 r. wezwał Przystępującego do złożenia wyjaśnień odnoszących się do stawki podatku VAT na usługi szkoleniowe.

W powyższym piśmie Zamawiający wskazał, co następuje.

Na podstawie art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst Jednolity z dnia 03.10.2018r. Dz. U. z 2018r. poz. 1986 ze zm.) Zamawiający wzywa do złożenia wyjaśnień dotyczących o elementów treści oferty o udzielenie zamówienia publicznego w zakresie złożonego Formularza Ofertowego.

Zwracamy się o wyjaśnienie informacji zawartych w Formularzu Ofertowym i udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak niżej:

1) Wymagane przez Zamawiającego przeszkolenie w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji wykonawca zawarł i wycenił Formularzu Ofertowym z stawką podatku VAT 8%, wzywamy do złożenia wyjaśnienia dlaczego zastosowano stawkę 8%? (podać uzasadnienie formalno-prawne)

Przypominamy o odpowiedzialności karnej wynikającej z treści art. 297 Kodeksu karnego.

Pisemne wyjaśnienie prosimy złożyć/przesłać adres Zamawiającego do dnia 04.01.2019 r., Szpital Kliniczny im. Heliodora Święcickiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego w Poznaniu, kancelaria ogólna z opisem: „WYJASNIENIA DZP/130/2018”.

Przystępujący składając wyjaśnienia oświadczył, co następuje.

Odpowiadając na Państwa wezwanie z dnia 21.12.2018r. do złożenia wyjaśnień na podstawie art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity z dnia 03.10.2018r. Dz. U. z 2018r. poz. 1986 ze zm.), Spółka Siemens Healthcare sp. z o.o. przedstawia uzasadnienie dla zastosowania stawki 8% VAT dla przeszkolenia personelu Zamawiającego.

1. Wstęp

Zgodnie z ofertą złożoną przez Spółkę w postępowaniu DZP/130/2018, Spółka będzie dokonywać dostawy wyrobu medycznego dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu pozycji 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych.

Zgodnie ze wzorem umowy (par. 4 pkt 8 lit. b) stanowiącej część SIWZ odbiór przedmiotu zamówienia zostanie potwierdzony podpisaniem protokołu zdawczoodbiorniczego gammakamery, montażu, instalacji, uruchomienia, szkoleń przez obie strony bez Jednocześnie Wykonawca ma wykonać testy akceptacyjne (odbiorcze) i specjalistyczne oraz dostarcza sprawozdania z testów, przekazuje paszport techniczny, licencje, certyfikaty w języku polskim do wszystkich urządzeń oraz aktualne świadectwa kalibracji systemu mierzącego dawkę, a także inne wymagane dokumenty przez powszechnie obowiązujące prawo i/lub wymagane przez Zamawiającego. Dodatkowo zgodnie z umową Spółka udziela stosowanej gwarancji na dostarczany sprzęt.

Jak wynika z powyższego, wraz z dostawą wyrobu medycznego Spółka jest zobowiązana do wykonania świadczeń pozostających w ścisłym związku gospodarczym i funkcjonalnym z dostawą tego wyrobu, w tym w szczególności przeszkolenia personelu medycznego w zakresie obsługi sprzętu.

Zgodnie z SIWZ oraz wzorem umowy nie jest możliwe odebranie wyrobu medycznego przez Zamawiającego (zrealizowanie jego dostawy z perspektywy ustawy o VAT) bez wykonania w szczególności przeszkolenia personelu medycznego w zakresie jego użytkowania. Należy jednocześnie wskazać, iż przeszkolenie personelu stanowi podstawowy instruktaż w zakresie obsługi dostarczanego wyrobu medycznego.

2. uwagi ogólne

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz praktyką polskich sądów administracyjnych, jeżeli dwa lub więcej świadczenia są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie.

W konsekwencji, wszelkie świadczenia towarzyszące dostawie wyrobu medycznego, które są ściśle związane z tą dostawą i są niezbędne do realizacji tej transakcji w sposób zgodny z zawartą umową oraz standardami Jakościowymi takich dostaw, powinny być potraktowane jako element składowy dostarczanego towaru. Jednocześnie, świadczenia te nie stanowią odrębnych usług z perspektywy VAT. W konsekwencji, stawka VAT właściwa dla wyrobu medycznego (8%) będzie stosowana również do tych świadczeń.

Powyższe znajduje potwierdzenie w poniższych wyrokach TSUE:

- wyrok TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie Levob Verzekeringen BV i OV Bank N, cyt.:

„Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy Interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym Jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej.”

- wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Propeny sro, cyt.: „18, Co więcej, w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, jeżeli nie są od siebie niezależne. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy można stwierdzić, że Jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na Jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 51, 52 i przytoczone tam orzecznictwo).”

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

„30. Z orzecznictwa Trybunału wynika niemniej że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb. Orz. s. 1-897, pkt 51; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere, Zb.Orz. s. 1-12359, pkt 23). Jedna transakcja występuje w wypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb. Orz.

s. 1-9433, pkt 22; a także z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. 1-2697, pkt 23). Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. 1-973, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 52).

32 W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji (zob. podobnie ww. wyroku Levob Verzekeringen i OV

Bank, pkt 20; a także w sprawie Field Fisher Waterhouse, pkt 18)

• wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

„31. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11). W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, pkt 17 / przytoczone tam orzecznictwo).

3. Stawka 8% na szkolenie

W świetle powyższych orzeczeń TSUE, należy wskazać, że świadczenie w postaci przeprowadzenia szkolenia z podstawowej obsługi dostarczanego wyrobu medycznego stanowi świadczenie ściśle związane z dostawą tego wyrobu i jako takie nie stanowi odrębnej usługi z perspektywy VAT. Świadczenie takie jest bowiem niezbędne dla pełnej realizacji przedmiotu zamówienia określonego w SIWZ przez Zamawiającego. W konsekwencji, omawiane szkolenie powinno podlegać takiej samej stawce VAT jak dostarczany wyrób medyczny, tj. 8% VAT.

Powyższe stanowisko potwierdzają niżej wskazane argumenty: istotą transakcji będącej przedmiotem niniejszych wyjaśnień jest dostawa wyrobu medycznego, który będzie zainstalowany i uruchomiony w siedzibie Zamawiającego oraz Zamawiający będzie w stanie go obsługiwać. Zamawiający nie jest zainteresowany zakupem samego urządzenia medycznego, którego jego pracownicy nie będą mogli obsługiwać, szkolenie w zakresie obsługi wyrobu medycznego realizowane przez Spółkę w ramach tego zamówienia stanowi niezbędny podstawowy instruktaż obsługi urządzenia, który pozwoli Zamawiającemu na prawidłowe i bezpieczne użytkowanie zakupionego sprzętu, szkolenie podstawowe jest zawsze elementem dostawy wyrobu medycznego dostarczanego przez Spółkę, gdyż:

- dostarczane wyroby medyczne wymagają specjalistycznej wiedzy w celu ich użytkowania i niezbędne jest wstępne przeszkolenie realizowane przez specjalistów Spółki,
- w przypadku tak skomplikowanych urządzeń jak wyroby medyczne, przekazanie wyłącznie samej pisemnej instrukcji obsługi urządzenia jest niewystarczające i niezbędny jest praktyczny instruktaż w zakresie obsługi dla osób, które będą go obsługiwać,

- użytkowanie wyrobu medycznego bez stosownego przeszkolenia w zakresie jego obsługi może spowodować zagrożenie dla zdrowia lub życia pacjentów podlegających badaniom z wykorzystaniem wyrobu medycznego,

- wyroby medyczne dostarczane przez Spółkę na rynek bardzo często ulegają modyfikacjom lub ulepszeniom w porównaniu do poprzednich modeli, dlatego też każdorazowa dostawa wyrobu medycznego wymaga odrębnego szkolenia dedykowanego do dostarczanego modelu dane urządzenie miały już wcześniej możliwość obsługiwanie innego, starszego.

W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że świadczenie w postaci szkolenia personelu Zamawiającego jest ściśle związane z dostawą wyrobu medycznego i jako takie ma umożliwić przekazanie tego wyrobu Zamawiającemu do używania (czyli odbiór tego urządzenia). Bez takiego przeszkolenia Zamawiający nie byłby w stanie w sposób bezpieczny użytkować urządzenia.

Dodatkowo należy wskazać, iż:

- świadczenie w zakresie przeszkolenia personelu Zamawiającego musi być w całości zrealizowane przez Spółkę (jej pracowników lub współpracowników), gdyż pozwala to na udzielenie przez Spółkę gwarancji na dostarczany towar. Zamawiający nie zgodziłby się natomiast na zakup wyrobu medycznego bez udzielenia przez Spółkę stosownej gwarancji;

- szkolenie pracowników Zamawiającego w zakresie podstawowej obsługi sprzętu jest elementem zabezpieczenia ryzyka Spółki związanego z ewentualnym uszkodzeniem tego sprzętu podczas użytkowania i dochodzeniem przez Zamawiającego ewentualnych roszczeń w zakresie świadczeń gwarancyjnych, Spółka chce mieć pewność, że personel Zamawiającego jest w pełni przygotowany do prawidłowego użytkowania dostarczonego wyrobu;

- w wyniku odbycia szkolenia Spółka oraz Zamawiający minimalizują ryzyko nieprawidłowego użycia wyrobu medycznego i wystąpienia z tego tytułu negatywnych konsekwencji, roszczeń wobec obu tych podmiotów.

W świetle powyższego, Spółka nie widzi żadnych podstaw do uznania, że szkolenie podstawowe w zakresie obsługi wyrobu medycznego powinno być traktowane odrębnie od dostawy towaru (wyrobu medycznego). W omawianym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym w postaci dostawy wyrobu medycznego wraz z czynnościami niezbędnymi dla realizacji tej dostawy, w tym szkoleniem z zakresu obsługi wyrobu medycznego.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w treści SIWZ oraz wzorze umowy, które wyraźnie formułują zasadę, że odbiór przedmiotu zamówienia (wyrobu medycznego) będzie dokonany dopiero po spełnieniu wszystkich świadczeń pomocniczych, a w szczególności przeprowadzeniu szkolenia. Nie jest więc możliwe dokonanie sprzedaży (dostawy z perspektywy VAT) wyrobu medycznego bez realizacji szkolenia.

W świetle powyższego w omawianym przypadku dostawa wyrobu medycznego stanowi świadczenie główne, natomiast szkolenie z obsługi aparatu jest świadczeniem pomocniczym. Świadczenie polegające na szkoleniu personelu Zamawiającego umożliwiające, bowiem odbiór oraz rozpoczęcie użytkowania wyrobu medycznego przez Zamawiającego zgodnie z jego przeznaczeniem. W tym kontekście analizowane świadczenia tworzą jednolitą funkcjonalnie całość. Rozdzielenie dostawy towaru i szkolenia byłoby w sposób obiektywny nieuzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia. W konsekwencji, całość świadczenia powinna podlegać opodatkowaniu stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego, czyli dostawy wyrobu medycznego (8% VAT).

Omawiany przypadek stanowi sytuację analogiczną do sprzedaży jakiegokolwiek innego towaru wraz z instrukcją obsługi — w takim przypadku nikt nie dokonuje wyodrębnienia z wartości dostarczanego towaru świadczenia w postaci przekazania instrukcji obsługi. W analizowanym przypadku mamy do czynienia z dostawą bardzo skomplikowanego urządzenia, w przypadku którego nie wystarczy przekazanie samej pisemnej instrukcji obsługi. W celu zapewnienia prawidłowego sposobu użytkowania wyrobu medycznego niezbędne jest praktyczne przeszkolenie w zakresie jego obsługi osób, które będą go użytkowały. Takie szkolenie jest więc odpowiednikiem czynności przekazania pisemnej Instrukcji w zakresie obsługi. W konsekwencji, podobnie jak w przypadku „zwykłego” towaru sprzedawanego wraz z instrukcją, szkolenie z obsługi wyrobu medycznego nie stanowi niezależnego i odrębnego świadczenia, a jest elementem

dostarczanego towaru (wyrobu medycznego).

Ponadto, oba świadczenia (dostarczenie towaru oraz przeprowadzenie szkolenia) cechują się tożsamością podmiotową, co oznacza, że oba świadczenia zostaną wykonane przez tego samego podatnika (tj. Spółkę) na rzecz tego samego podmiotu (Zamawiający). Znaczenie tożsamości podmiotowej jako przesłanki istotnej z złożonego dostrzeż przykładowo WSA we Wrocławiu w wyroku z 14 lipca 2015r., świadczenia kompleksowego to tożsamość podmiotowa tj. świadczenia powinny w tym sensie, że powinien on być nabywcą wszystkich składowych, zaś z drugiej strony elementy składowe powinny być świadczone przez tego samego podatnika

W świetle powyższego, nie ulega wątpliwości, że zastosowane przez Spółkę stawki 8% VAT na świadczenie w zakresie szkolenia personelu Zamawiającego Jest prawidłowe.

4. Interpretacje organów podatkowych

Stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w utrwalonej linii interpretacyjnej organów podatkowych. W wydawanych interpretacjach prawa podatkowego organy podatkowe potwierdzają, iż stawka 8% VAT może być stosowana do świadczeń akcesoryjnych wobec dostawy wyrobu medycznego, w tym w szczególności w zakresie szkoleń. Organy podatkowe wyraźnie potwierdzają, że w sytuacji gdy szkolenie z obsługi wyrobu medycznego jest warunkiem odbioru wyrobu przez Zamawiającego i jest ono wykonane przed podpisaniem protokołu zdawczoodbiorczego to takie szkolenie stanowi świadczenie akcesoryjne T stawce 8% VAT.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2016 r., sygn. IBPP2/4512-480/16-1/JJ, cyt.:

„Mając na uwadze opis stanu sprawy należy stwierdzić, że świadczenie wymienionych usług szkoleniowych z obsługi dostarczonych wyrobów medycznych lub oprogramowania wyrobów medycznych jest na tyle ściśle powiązane z dostawą wyrobu medycznego, że obiektywnie tworzą one z tą dostawą jedno nierozzerwalne świadczenie. Wymienione powyżej dodatkowe usługi pomocnicze w postaci szkoleń z obsługi dostarczonych wyrobów medycznych są niezbędne do prawidłowego działania wyrobu medycznego w sposób opisany we wniosku, czyli zapewniają jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem samego wyrobu medycznego. W tym przypadku pomiędzy dostawą wyrobu medycznego i dodatkowymi świadczeniami pomocniczymi istnieje związek na tyle ścisły, że nie można ich potraktować jako świadczeń odrębnych a rozdzielenie ich miałoby charakter sztuczny. Ponadto te dodatkowe świadczenia pomocnicze nie stanowią celu samego w sobie, lecz zapewniają normalne działanie wyrobów medycznych. W konsekwencji wyroby medyczne stanowią błąd świadczenie główne, natomiast wskazane świadczenia w postaci szkoleń z obsługi dostarczanych wyrobów medycznych — świadczenia pomocnicze.

Jeżeli zatem dodatkowe czynności w postaci szkoleń z obsługi dostarczonych wyrobów medycznych lub oprogramowania będącego wyrobem medycznym będą czynnościami towarzyszącymi dostawie wyrobów medycznych tj.: stacji diagnostycznej, oprogramowania, rezonansu magnetycznego, urządzenia do wykonywania badań RTG, tomografu komputerowego będących wyrobami medycznymi w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych — to wskazane świadczenia pomocnicze będą korzystały z preferencyjnej stawki podatku 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 105 zał. Nr 3 do ustawy o VAT w powiązaniu z art. 146a pkt 2 ustawy.”

W omawianej interpretacji organ wskazał jednocześnie, że stawka 23% VAT na szkolenia w zakresie obsługi wyrobu medycznego znajdzie zastosowanie wyłącznie w sytuacji, kiedy szkolenie jest realizowane po dokonaniu odbioru wyrobu medycznego (dostawy towaru w rozumieniu przepisów o VAT), cyt.:

„Odnosząc się natomiast do kwestii możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT dla świadczeń pomocniczych tj. szkoleń z obsługi wyrobów medycznych realizowanych po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego w terminie późniejszym w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia tej dostawy, należy stwierdzić, iż czynności takie nie stanowią kompleksowego świadczenia polegającego na dostawie wyrobu medycznego wraz z usługą szkolenia, lecz stanowią niezależne świadczenia podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT według właściwych stawek.”

Analogiczne stanowisko zostało wyrażone w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. IPPP3/443-1312/11-6/JF, cyt.: „W przedmiotowej sprawie, według tut. Organu, świadczeniem głównym, jakie Spółka służby zdrowia jest dostawa wyrobu medycznego. Szkolenie z zakresu obsługi wyrobu medycznego jest ściśle związane z tą dostawą i ma w stosunku do niej charakter uzupełnienia i jest odrębnym świadczeniem, ale element pewnej całości, stanowiący z ekonomicznego punktu widzenia jedno świadczenie medyczne oraz szkolenie z zakresu jego użytkowania / obsługi stanowią na tyle ściśle powiązane ze sobą czynności, że obiektywnie tworzą one jedno nierozzerwalne świadczenie. Szkolenie pracowników zapewni prawidłowe użytkowanie dostarczonego sprzętu medycznego, tj. skorzystanie ze świadczenia głównego. Zatem dostawę wyrobu medycznego wraz z usługą szkolenia pracowników ZOZ w zakresie obsługi i użytkowania należy traktować jako kompleksową i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8%,

Inaczej należy ocenić usługę szkolenia w sytuacji, kiedy jest ona świadczona bez dostawy wyrobu medycznego, Nawet w sytuacji, kiedy Spółka po zamontowaniu wyrobu medycznego szkoli w zakresie jego obsługi, przedmiotem świadczenia Jest czynność samoistna i występująca niezależnie od dostawy towaru, Spółka przeprowadzając szkolenie bez dostawy wyrobu medycznego świadczy wyłącznie usługę.”

W świetle powyższego, organy podatkowe wprost potwierdzają, że szkolenie z obsługi wyrobu medycznego realizowane przed ostatecznym odbiorem urządzenia medycznego podlega stawce 8% VAT w zakresie szkolenia.

5. Dodatkowe uwagi

Spółka pragnie zwrócić uwagę, iż przytoczony przykład wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 17 listopada 2017 r. (KIO 2297/17) odnosi się do przypadku, gdzie szkolenia były realizowane po sprzedaży (dostawie) wyrobu medycznego, czyli do sytuacji odmiennej od analizowanej w niniejszych wyjaśnieniach. Różnica pomiędzy tymi dwoma sytuacjami jest natomiast kluczowa dla określenia prawidłowej stawki VAT. Jak zostało bowiem wskazane, zgodnie z utrwaloną praktyką organów podatkowych w przypadkach, gdy zgodnie z zawartą umową szkolenie musi być przeprowadzone przed odbiorem urządzenia medycznego do takiego szkolenia należy zastosować stawkę 8%, a wyłącznie w sytuacji, kiedy szkolenie jest realizowane po dokonaniu już dostawy wyrobu medycznego (jego odbiorze przez podmiot zamawiający) do takiego szkolenia należy zastosować stawkę 23%.

W postępowaniu organizowanym przez Zamawiającego, do którego odnoszą się niniejsze wyjaśnienia szkolenia mają być realizowane przed odbiorem wyrobu medycznego i stanowią one jeden z warunków podpisania protokołu zdawczoodbiorczego, czyli dokonania dostawy towarów z perspektywy VAT. W takiej sytuacji, w świetle przytoczonych interpretacji należy zastosować do szkoleń stawkę 8% VAT. Jednocześnie, z uwagi na odmienną sytuację będącą przedmiotem wyroku KIO z listopada 2017 r., wyrok ten nie może być przyjmowany jako podstawa czy punkt odniesienia dla oceny prawidłowości zastosowanej stawki VAT w postępowaniu organizowanym przez Zamawiającego.

Spółka pragnie dodatkowo zaznaczyć, iż co do zasady organami powołanymi do rozstrzygania zagadnień z zakresu

prawa podatkowego są organy podatkowe (w tym Dyrektorzy Izby Skarbowych), Jeżeli więc organy podatkowe wyraźnie wskazują, że szkolenia z obsługi dostarczanego wyrobu medycznego (które są realizowane przed dostawą wyrobu medycznego) podlegają stawce 8% VAT i postępowanie Spółki w zakresie stosowania stawki VAT odpowiada tym interpretacjom, to oferta Spółki nie może być odrzucana przez Zamawiającego wyłącznie w oparciu o przyjęcie odmiennego stanowiska, które nie znajduje oparcia w utrwalonej praktyce organów podatkowych.

W świetle powyższego, zastosowanie przez Spółkę stawki 8% VAT na szkolenia w postępowaniu przetargowym nr DZP/130/2018 jest prawidłowe. Stanowisko takie jest zgodne z treścią przepisów w zakresie VAT, orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz znajduje potwierdzenie w utrwalonej linii interpretacyjnej polskich organów podatkowych czego dowodem są przytoczone interpretacje.

W dniu 15.01.2019 r. Zamawiający poinformował wykonawców o wyborze oferty najkorzystniejszej, za którą została uznana oferta Przystępującego.

Na powyższą czynność Odwołujący wniósł odwołanie.

Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje.

Izba, uwzględniając zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, w szczególności powyższe ustalenia oraz zakres zarzutów podniesionych w odwołaniu, doszła do przekonania, iż sformułowane przez Odwołującego zarzuty znajdują w całości oparcie w ustalonym stanie faktycznym i prawnym, a tym samym rozpoznawane odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Wieloletnia praktyka Izby związana z rozstrzyganiem sporów związanych ze stawką podatku VAT pokazuje, że nie sposób wypracować jednolitego podejścia do kwestii związanej ze świadczeniami złożonymi, w tym w szczególności z instytucją tzw. świadczenia kompleksowego i stosowania (a więc objęcia), najczęściej stawką preferencyjną, świadczeń, co do zasady, opodatkowanych stawką podstawową tego podatku. Brak jednolitego podejścia do tej kwestii organów podatkowych, jak również same rozbieżności występujące w orzecznictwie sądów administracyjnych nie gwarantują w tym zakresie pewności i stabilności w procesie stosowania prawa. Oznacza to, że wykonawcy w procesie ubiegania się o zamówienie publiczne pozostawieni są w niepewności związanej z prawidłowością ustalenia właściwej stawki podatku VAT, co w tym określonym wypadku niesie dla nich skrajnie niekorzystną konsekwencję w postaci możliwości odrzucenia ich oferty.

Zasadniczym argumentem przemawiającym za uwzględnieniem odwołania była okoliczność, że kwestia związana z jednolitością opodatkowania odrębnych świadczeń w ramach tzw. „zasady tożsamego opodatkowania świadczeń kompleksowych” nie została uregulowana, zarówno na poziomie przepisów prawa europejskiego, jak również prawa krajowego.

Należy bowiem wskazać, iż stawki preferencyjne stosowane są dla dostaw lub usług złożonych w oparciu o wypracowaną przez praktykę zasadę jednolitej stawki podatkowej i jak wyżej wskazano „zasada” ta jednakże nie jest przedmiotem regulacji ustawowych. Instytucja ta nie znajduje, nawet pośrednio, żadnego oparcia w przepisach (vide: wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2017 r. sygn. akt XXIII Ga 365/17).

Jest ona aprobowana przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”), jednakże w podejściu Trybunału w ostatnim czasie dostrzec można rygorystyczne podejście do jej stosowania. Została ona wypracowana również przy udziale praktyki, a więc podatników przy aprobacie organów stosujących prawo (organów podatkowe oraz sądy administracyjne). Zatem, jak każda zasada wypracowana przez doktrynę i orzecznictwo, może ulegać transformacji, może również być odmiennie stosowana, interpretowana, jak również może być zarzucona na rzecz zasady odmiennej, tj. ścisłego i restrykcyjnego stosowania przepisów regulujących możliwość stosowania preferencyjnych stawek podatku od towarów i usług.

Okoliczność, że „zasada jednolitości opodatkowania przy świadczeniach kompleksowych” jest w części aprobowana, zarówno na poziomie orzecznictwa TSUE (wcześniej również ETS), jak również na poziomie orzecznictwa krajowego (sądów administracyjnych) zachodzi konieczność wprost odwołania się do tego orzecznictwa – wobec braku w tym zakresie uregulowań prawnych.

Stąd też Izba dokonała kwerendy tego orzecznictwa z uwzględnieniem zmian poglądów reprezentowanych na przestrzeni czasu.

Jednym z przykładów orzeczeń, gdzie została dopuszczona możliwość rozciągnięcia stawki preferencyjnej na czynności opodatkowane stawką podstawową w ramach świadczeń powiązanych jest m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11.06.2007 r. (sygn. akt I SA/WR/211/07), utrzymany w mocy wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.11.2008 r. (sygn. akt I FSK 1512/07), z którego wynika, że „*podział czynności podatkowych VAT dokonywanych na terytorium kraju ma charakter dychoomiczny - czynność stanowi albo dostawę towarów albo świadczenie usług. W sytuacji, gdy czynność ma charakter kompleksowy o jej istocie a zarazem wysokości stawki VAT powinna przesądzać czynność główna, zaś przedmiotowa instalacja gazów medycznych jest wykonywana w ramach wykonania usługi robót budowlanych opodatkowanej stawką 22% VAT*”.

Aprobata dla takiego stanowiska znajdujemy również w orzecznictwie sądów cywilnych.

Nie można pominąć poglądu wyrażanego w orzecznictwie i piśmiennictwie, w myśl którego jeśli przedmiot postępowania stanowi jedno świadczenie, jedną całość z ekonomicznego punktu widzenia, to winien być traktowany jako jedna czynność podatkowa, która nie powinna być dzielona w sposób sztuczny, wyłącznie do celów podatkowych. Sąd Okręgowy w Poznaniu w wyroku z 9 czerwca 2006 roku (sygn. akt. II Ca 642/06, niepubl.) wywiódł, że *jeżeli przedmiot zamówienia ma różnorodny charakter, powinna być przyjęta stawka podatku VAT dla tego przedmiotu, który nadaje całości zasadniczy charakter*.

W rozpoznawanym wypadku nie ulega wątpliwości, że podstawowy element świadczenia (przedmiot dostawy) w postaci gammakamery jest wyrobem medycznym w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych, co powoduje, że do tej dostawy zastosowanie ma preferencyjna stawka podatku VAT w wysokości 8%.

Okoliczność ta była między Stronami bezsporna.

Według definicji ustawowej zawartej w powyższym przepisie wyrobem medycznym jest narzędzie, przyrząd, urządzenie, oprogramowanie, materiał lub inny artykuł, stosowany samodzielnie lub w połączeniu, w tym z oprogramowaniem przeznaczonym przez jego wytwórcę do używania specjalnie w celach diagnostycznych lub terapeutycznych i niezbędnym do jego właściwego stosowania, przeznaczony przez wytwórcę do stosowania u ludzi w celu:

- a) diagnozowania, zapobiegania, monitorowania, leczenia lub łagodzenia przebiegu choroby,
- b) diagnozowania, monitorowania, leczenia, łagodzenia lub kompensowania skutków urazu lub upośledzenia,
- c) badania, zastępowania lub modyfikowania budowy anatomicznej lub procesu fizjologicznego,

d) regulacji poczęć

– który nie osiąga zasadniczego zamierzonego działania w ciele lub na ciele ludzkim środkami farmakologicznymi, immunologicznymi lub metabolicznymi, lecz którego działanie może być wspomagane takimi środkami;

Niesporne również było między Stronami, że usługa w postaci szkoleń objęta jest podstawową stawką podatku VAT w wysokości 23%. Izba ustaliła, że Zamawiający w SIWZ nie narzucił wykonawcom stawki podatku od towarów i usług.

Kwestia sporna obejmowała możliwość objęcia preferencyjną stawką w wysokości 8%, właściwą dla zasadniczej części świadczenia (dostawy gammakamery), również usług szkoleniowych – jak miało to miejsce w ofercie Przystępującego. W ofercie firmy Siemens, w formularzu cenowym w pozycji nr 2 „przeszkolenia w zakresie obsługi sprzętu, aplikacji i interpretacji” podano stawkę podatku VAT w wysokości 8 % (strona 5 oferty Siemens), co zdaniem Odwołującego stanowiło błąd w obliczeniu ceny.

Jak dodatkowo wskazał Odwołujący, co jest zgodne z ustaleniami prawnymi dokonany przez Izbę, zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, obniżona stawka w wysokości 8 %, odnosi się do towarów i usług wyszczególnionych w Załączniku nr 3 do ustawy. W poz. 105 tego załącznika wymienione zostały, bez względu na symbol PKWiU – „Wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika”.

Przystępujący w uzasadnieniu wyjaśnił złożonych na podstawie art. 87 ust. 1 Pzp starał się wykazać, iż szkolenia są usługą ściśle związaną z dostawą sprzętu medycznego, dlatego jego zdaniem, w takiej sytuacji powinna mieć zastosowanie obniżona stawka 8 % (w ramach świadczenia jednolitego).

Zdaniem Odwołującego w stanie faktycznym niniejszej sprawy nie można mówić o jednolitym świadczeniu. Odwołujący podniósł bowiem, iż w niniejszym przypadku realizacja szkoleń jest czynnością samoistną, która występuje niezależnie od dostawy towaru w postaci gammakamery.

Oś sporu związana z tym zagadnieniem koncentruje się wokół mechanizmów związanych ze świadczeniami złożonymi i pojęciami prawa podatkowego w postaci stawki jednolitej oraz pojęciem świadczeń kompleksowych.

Kwestia, iż nieprawidłowe określenie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp zostało przesądzone dwoma uchwałami Sądu Najwyższego. W uchwałach tych wskazano, że zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi nieusuwalny błąd w obliczeniu ceny oferty powodujący obowiązek jej odrzucenia na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, co potwierdza również stanowisko doktryny (vide: dwie uchwały Sądu Najwyższego z 21 października 2011 r. (III CZP 52/11 i III CZP 53/11)). Tym samym wykonawca ma obowiązek weryfikacji prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT przy obliczaniu ceny oferty, co koresponduje z obowiązkiem podmiotu zamawiającego weryfikacji prawidłowości przyjętej stawki podatku.

W tym wypadku przedmiotem tym jest dostawa gammakamery, zaś usługi szkoleniowe stanowią element dodatkowy i pozostaje ustalenie, czy jest on na tyle związany z przedmiotem dostawy, że oba świadczenia, w tym określonych realiach danej sprawy, nie mogą funkcjonować niezależnie. Izba wskazuje, że przedmiotem dostawy jest całkowicie nowe i skomplikowane urządzenie diagnostyczne.

W kolejnym orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego znajdujemy odmienny pogląd, od przytoczonego na wstępie. Otóż w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2011 r. sygn. akt I FSK 869/10 zostało wskazane, że kwestia jednolitej stawki podatkowej będącej wynikiem realizacji tzw. świadczenia kompleksowego winna być oceniana przez pryzmat przepisów prawa podatkowego, które stosowanie stawki preferencyjnej traktują jako wyjątek od zasady, którego regulacje winny być interpretowane ściśle i niedopuszczalne jest korzystanie w takim wypadku z interpretacji rozszerzającej (podkreślenie Izby).

Analogicznie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 czerwca 2011 w sprawie rozpoznawanej pod sygn. akt I FSK 958/10, gdzie zostało wskazane, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

W skardze kasacyjnej zarzucono Sądowi I instancji błędną wykładnię art. 5 ust 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust 1 i 8 ust 1 ustawy o VAT oraz art. 41 ust 2 ustawy o VAT w związku z pozycją 106 załącznika nr 3 ustawy o VAT. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzut ten jest zasadny.

Z niespornego stanu faktycznego sprawy wynika, że spółka G. M. S. P. jest dostawcą specjalistycznego sprzętu medycznego, stanowiącego wyroby medyczne w rozumieniu przepisów ustawy o wyrobach medycznych. Oprócz dostawy sprzętu medycznego Spółka oferuje wykonanie usług koniecznych dla prawidłowego jego funkcjonowania poprzez przeprowadzenie prac adaptacyjnych pomieszczenia, w tym prac elektrycznych, klimatyzacyjnych i izolacyjnych, chroniących przed promieniowaniem.

Istota sporu w rozpoznawanej sprawie, dotyczy możliwości uznania dostawy sprzętu medycznego oraz wykonania towarzyszących tej dostawie usług budowlanych za świadczenie złożone, do którego można zastosować jedną, obniżoną stawkę podatku od towarów i usług, właściwą dla dostawy sprzętu medycznego.

W przypadku świadczeń złożonych przede wszystkim należy udzielić odpowiedzi na pytanie, czy na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług świadczenia te powinny być traktowane jednolicie, czy też należy traktować je odrębnie i każde świadczenie opodatkować osobno, stosując różne stawki podatkowe. Przy tym podkreślić należy, iż zarówno polskie przepisy o podatku VAT, jak i przepisy wspólnotowe, nie dają jednoznacznej odpowiedzi na powyższe pytanie.

Jak słusznie wskazał w zaskarżonym wyroku Sąd I instancji kwestia opodatkowania świadczeń złożonych (kompleksowych) była już analizowana w zarówno w orzeczeniach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, jak i sądów krajowych.

W tym miejscu należy wskazać na pogląd dotyczący kwestii opodatkowania świadczeń złożonych wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10. Powołany wyrok zapadł w stanie faktycznym analogicznym do rozpoznawanej sprawy i Naczelny Sąd Administracyjny w niniejszym składzie, podziela pogląd wyrażony w tym wyroku.

We wskazanym wyroku NSA stanął na stanowisku, że dostawa sprzętu medycznego w postaci MR i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował (pracowni rezonansu magnetycznego) w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.

Uzasadniając swoje stanowisko NSA wskazał, że ani Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 11.12.2006, dalej jako Dyrektywa 112), ani poprzedzająca ją Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. UE L z 13 czerwca 1977 r. - dalej jako "VI Dyrektywa"), ani też przepisy krajowe nie zawierają definicji świadczenia złożonego. Brak również szczególnych uregulowań dotyczących przesłanek uznawania

danego świadczenia za świadczenie złożone. Ocena, w jakich okolicznościach świadczenia powiązane należy traktować jako świadczenia jednolite, kształtowana jest na bazie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Aczkolwiek Trybunał (poprzednio ETS) w wielu orzeczeniach w sposób pomocny przy interpretacji przepisów wypowiadał się w kwestii świadczeń złożonych, to i tak każdorazowo rozstrzygnięcie w tym przedmiocie musi uwzględniać specyfikę konkretnego stanu faktycznego w danej sprawie.

Za zasadne uznał NSA przypomnienie wyroków, w których Trybunał odniósł się do kwestii świadczeń złożonych (kompleksowych).

W sprawie C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd p-ko Commissioners of Customs & Excise* Trybunał uznał, iż okoliczność, że "określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust 2 lit a) VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. (...) oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania takiego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej". W wyroku tym ETS położył akcent na prymat ochrony zasady nierozszerzania zwolnienia podatkowego nad traktowaniem kilku dostaw (przyczepy kempingowej i jej wyposażenia) jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad dotyczących świadczenia głównego.

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".

Obszernie zajął się problemem świadczeń złożonych Trybunał w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Customs & 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 ETS 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". Pomocne dla rozstrzygnięcia spornej kwestii świadczenia złożonego w kontekście "nierozrwalnego związku pomiędzy dwoma świadczeniami" mogą być uwagi Rzecznika Generalnego zawarte w jego opinii złożonej w tej sprawie, w której dopatrywał się on cech takiego nierozrwalnego związku pomiędzy dwoma świadczeniami (dostawa standardowego oprogramowania na nośniku oraz przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb nabywcy) w tym, że usługi przystosowawcze nie można wykonać osobno, jeżeli wcześniej nie dostarczono oprogramowania bazowego, na którym można dokonać jego adaptacji (p.71).

Kwestii świadczeń złożonych dotyczył także wyrok w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro p-ko Finančni reditelství v Ústí nad Labem*, w którym ETS uznał usługi sprzątania części wspólnych budynku towarzyszące korzystaniu z najętego budynku, jako mogące funkcjonować rozdzielnie. Warto zwrócić uwagę na opinię Rzecznika Generalnego złożoną do tej sprawy z dnia 9 grudnia 2008 r., gdzie wskazując na możliwość tworzenia różnych konfiguracji w zakresie poszczególnych świadczeń, Rzecznik podniósł ryzyko naruszenia m.in. zasady spójności wspólnego systemu VAT, z uwagi na niepewność, co do kwalifikowania poszczególnych przypadków; nadmiernie komplikującą stosowanie przepisów o VAT i czyniącą decyzje krajowych organów podatkowych dla podatnika mniej przewidywalnymi (pkt 47 opinii).

Problem świadczeń złożonych był także przedmiotem zainteresowania TS WE w wyrokach w sprawie C-276/09 *Everything Everywhere Ltd p-ko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* z dnia 2 grudnia 2010 r. oraz C-88/09 *Graphie Procéd* przeciwko *Minister du Budget des Comptes publics et de la Fonction publique* z 11 lutego 2010 r. W pierwszym z powołanych rozstrzygnięć Trybunał zwrócił uwagę na to, że świadczenie usług, z których klienci nie mogliby korzystać niezależnie od korzystania z usługi telefonii komórkowej, nie stanowi z ich punktu widzenia żadnej samodzielnej wartości w stosunku do tej usługi (problem powstał na tle świadczenia usługi telefonii komórkowej wraz usługą udostępniania klientom tej telefonii infrastruktury pozwalającej na płacenie faktur z tego tytułu np. kartą kredytową, czekiem). Z rozstrzygnięcia tego wynika, jak bliski i ewidentny pozostaje związek ekonomiczny obu świadczeń, które Trybunał uznał za jedno świadczenie złożone. Na taki sam charakter związku pomiędzy poszczególnymi świadczeniami wskazał TS UE w drugim z powołanych wyroków uznając, że "...w przypadku działalności reprograficznej celem wykonującego ją podmiotu jest zapewnienie klientom kopii dostarczonych przez nich wcześniej oryginalnych dokumentów, natomiast czynności polegające na kompilowaniu i układaniu kopii przed wydaniem ich klientom stanowią jedynie środek służący przedsiębiorcy do tego, by klienci mogli jak najlepiej skorzystać z tego świadczenia. W ramach tej działalności powstaje więc jednolite i niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozkład na poszczególne elementy miałby charakter sztuczny." (pkt 25).

Przy stosowaniu wszystkich wskazanych wyżej w orzecznictwie kierunkowych dyrektyw postępowania służących

rozpoznaniu w szeregu powiązanych czynności gospodarczych świadczenia złożonego, należy uwzględnić ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób. Sprzeciwia się to temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT. Nadto nie może dojść do ryzyka zakłócenia konkurencji przy rozszerzaniu stosowania stawki obniżonej na usługi, które co do zasady podlegają stawce podstawowej (wyrok ETS z 8 maja 2003 r. C-384/01 w sprawie *Commission of the European Communities v. Republice Francuskiej*).

Następnie Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż problem świadczeń złożonych poruszany był także wielokrotnie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. W wielu wyrokach sądy administracyjne dostrzegały potrzebę rozdzielania świadczeń, co do których podatnik stał na stanowisku, że stanowią świadczenie złożone (wyrok z dnia 22 września 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 348/09 jako wyrok I instancji oraz oddalający skargę kasacyjną w tej sprawie wyrok NSA w sprawie I FSK 2091/09 z dnia 20 grudnia 2010 r.; wyrok z dnia 26 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1155/10; wyrok z dnia 3 lutego 2010 r., I SA/Kr 1794/09), jak również konieczność ich łącznia, jako świadczenie złożone (wyrok z dnia 17 marca 2009 r. w sprawie I SA/Gd 920/08, jako wyrok I instancji i wyrok NSA z 25 sierpnia 2010 r. w sprawie I FSK 1221/09 oddalający skargę kasacyjną; uchwała NSA z 8 listopada 2010 r., sygn. akt I FPS 3/10; wyrok z 16 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1064/09, wyrok z 5 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 945/05).

Sądy administracyjne wypowiadały się także w sprawach o analogicznym lub bardzo zbliżonym stanie faktycznym, jak opisany we wniosku o interpretację w niniejszej sprawie. Należy zauważyć, że w zbliżonych stanach faktycznych zapadały rozbieżne rozstrzygnięcia. Sądy administracyjne prezentowały stanowisko, że towarzyszące dostawie sprzętu medycznego świadczenia mają odrębny charakter i są opodatkowane różnymi stawkami VAT (wyrok w sprawie I SA/Po 550/10 z dnia 27 września 2010 r.) oraz wyroki, w których sądy uznawały, że mamy do czynienia ze świadczeniami kompleksowymi (wyrok z dnia 4 marca 2011 r. w sprawie III SA/Wa 1618/10, wyrok z dnia 7 kwietnia 2010 r. w sprawie III SA/Wa 1803/09 – NSA wyrokiem z 16 września 2010 r. w sprawie I FSK 779/10 oddalił skargę kasacyjną wniesioną w od tego wyroku, nie zajął w nim jednak merytorycznego stanowiska z uwagi na wady skargi kasacyjnej).

Tak obszerne przytoczenie treści wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10 było uzasadnione potrzebą przedstawienia pogłębionej analizy orzecznictwa związanego z problematyką opodatkowania świadczeń złożonych.

Przypomnieć należy, że w rozpoznawanej sprawie podobnie jak w cytowanym wyroku z dnia 1 czerwca 2011 r. problemem była interpretacja art. 41 ust 1 i 2 w związku z pozycją 106 załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że stawką podatku w wysokości 7%, opodatkowana jest dostawa towarów w postaci wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych. Spółka G. M. stwierdziła, iż dostarcza specjalistyczne urządzenia, które spełniają wymogi wyrobu medycznego w rozumieniu ustawy, a organ podatkowy nie kwestionował tej okoliczności. Nie jest też kwestią sporną, że dostawa tych urządzeń spełnia warunki do opodatkowania jej stawką obniżoną. Organ nie zgodził się ze Spółką, że wskazane przez nią dodatkowe usługi, które musi wykonać, by spełnione były warunki stawiane przez producenta dla prawidłowego funkcjonowania dostarczanych urządzeń medycznych, można było opodatkować tą samą obniżoną stawką, a nie stawką podstawową właściwą dla usług budowlanych.

Kierując się wskazówkami wynikającymi z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości należy za wyrokiem z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10 powtórzyć, że dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający niniejszą sprawę uznał bowiem, iż nie zostało wykazane, że dostawa sprzętu medycznego i świadczone usługi budowlane są tak wzajemnie powiązane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny prowadząc do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT. Niewątpliwie rozdzielenie czynności dostawy sprzętu i jego montażu miałoby charakter sztuczny, a wniosek taki uzasadniony jest przywołanym powyżej orzecznictwem sądów krajowych, które nakazuje traktować dostawę sprzętu i jego montaż jako świadczenie złożone. Natomiast uznanie, że pod pojęciem montażu urządzenia medycznego należy rozumieć także wykonanie prac budowlanych mających na celu adaptację pomieszczenia, w którym będzie ono zamontowane, jest zdaniem Sądu zbyt daleko idące. Wskazane przez Spółkę prace budowlane, są standardowymi pracami, których wykonanie jest potrzebne przy dostawie specjalistycznego sprzętu medycznego, jednak ich wykonanie można powierzyć dowolnemu podmiotowi. W ocenie Sądu w okolicznościach rozpoznawanej sprawy rozdzielenie dla celów podatkowych czynności dostawy sprzętu medycznego i adaptacji pomieszczeń nie ma charakteru sztucznego.

Jak słusznie zauważył organ podatkowy w skardze kasacyjnej, traktowanie odrębnych świadczeń jako jednego świadczenia złożonego ma charakter wyjątkowy, stanowiący odstępstwo od zasady odrębnego opodatkowania każdego świadczenia według właściwej dla niego stawki podatku. Tymczasem w stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy, przyznanie racji stanowisku Spółki powodowałoby skutek w postaci nieuprawnionego rozszerzenia preferencji podatkowej, poprzez zastosowanie 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.

Końcowo należy stwierdzić, iż przywołane przez Sąd I instancji wyroki NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 499/06 i z dnia 2 grudnia 2008 r. sygn. akt I FSK 1946/07 nie mogą mieć w sprawie zastosowania, gdyż zapadły w odmiennym stanie faktycznym. W wyrokach tych sąd zajmował się bowiem jedynie kwestią opodatkowania dostawy stolarki okiennej wraz z jego montażem. Natomiast w niniejszej sprawie istotnym elementem stanu faktycznego – odróżniającym od spraw wskazanych przez Sąd I instancji – jest kwestia adaptacji pomieszczeń, która jak wskazano powyżej nie mieści się w pojęciu montażu urządzeń medycznych.

Przywołanie powyższego orzeczenia w tak rozległym zakresie jest spowodowane tym, że zawiera ono przegląd orzecznictwa TSUE, jak również niejako podsumowanie zmian następujących w ramach tego orzecznictwa.

Powyższe orzeczenia wskazują, że prezentowane jest również w tym zakresie bardziej rygorystyczne stanowisko, co do możliwości objęcia preferencyjną stawką podatku VAT świadczeń opodatkowanych stawką podstawową jeżeli są one powiązane z ramach tzw. świadczenia jednolitego. Jednakże podejście to prezentowane jest również w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – co zostanie wskazane w dalszej części uzasadnienia. Jednakże również orzecznictwo TSUE przeszło w ty zakresie daleko idącą transformację podejścia do tego zagadnienia.

W przywołanych przez Przystępującego w piśmie z dnia 02.01.2019 r. (wyjaśnienia złożone na podstawie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp) orzeczeniach Trybunał wskazał m.in., że: sztuczne dzielenie świadczeń nie służy ujednoliceniu systemu podatkowego, jak również, że podział ten nie może być stosowany wobec świadczeń, które nie są od siebie niezależne i

wówczas należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji – celem ustalenia, czy mamy do czynienia ze świadczeniem głównym i dzielących jego los podatkowy świadczeń pomocniczych. Odmienne stanowisko zostało wyrażone w wyroku TSUE przywołanym przez Odwołującego w treści odwołania (wyrok w sprawie C-251/05), gdzie zostało wskazane, że Trybunał „dał prymat ochronie zasady nierozszerzania zwolnienia podatkowego nad traktowaniem kliku dostaw jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad dotyczących świadczenia głównego. Zgodnie ze stanowiskiem TSUE każde odstępstwo od zasadniczej stawki podatku od towarów i usług winno być interpretowane ściśle”.

Mając na uwadze istniejące w orzecznictwie rozbieżności oraz rozciągnięte w czasie zmiany podejścia do tego zagadnienia Izba wskazuje, że jako organ odwoławczy, w którego kognicji leży rozpoznawanie środków ochrony prawnej w ramach postępowań o udzielenie zamówienia publicznego jest w pierwszej kolejności związany przepisami powszechnie obowiązującego prawa (vide: art. 174 ust. 7 ustawy Pzp). Brak regulacji prawnej związanej z możliwością rozciągnięcia stawki podatkowej na inne czynności w ramach świadczenia kompleksowego powoduje, że każda z czynności wchodzących w skład takiego świadczenia powinna zostać opodatkowana właściwa dla siebie stawką – jeżeli istnieją jakiegokolwiek wątpliwości, co do funkcjonalnego, ścisłego i obiektywnego powiązania takich świadczeń. W kontekście przywołanej przez Zamawiającego interpretacji podatkowej (interpretacja z dnia 18.06.2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o sygn. 0114-KDIP1-1.4012.201.2018.2.IZ) Izba za konieczne uznała przywołanie stanowiska krajowych sądów powszechnych oraz sądów administracyjnych w przedmiocie znaczenia interpretacji podatkowych.

Uregulowana w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.

Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) instytucja interpretacji prawa podatkowego wskazuje, iż interpretacje nie stanowią obowiązującej wykładni prawa podatkowego. Stosownie do art. 14b §1 ustawy Ordynacja podatkowa, interpretacja, o której mowa w art. 14a §1, nie jest wiążącą dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Jeżeli jednak podatnik zastosował się do tej interpretacji, organ nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej ich zobowiązanie podatkowe bez zmiany albo uchylecia postanowienia, o którym mowa w art. 14a § 4, jeżeli taka decyzja byłaby niezgodna z interpretacją zawartą w tym postanowieniu. Interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1, jest wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowych właściwych dla wnioskodawcy i może zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5 (art. 14b § 2 Ordynacja podatkowa). Oznacza to, iż interpretacje uzyskane przez podatników nie wiążą ich samych, jak również mogą zostać zmienione lub uchylone przez powołane do tego organy. Tym samym należy uznać, iż w polskim systemie prawa brak jest instytucji wykładni legalnej nawet w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego. Wobec powyższego nie sposób uznać, iż uprawnione do tego organy mogą dokonywać interpretacji przepisów prawa podatkowego w sposób wiążący dla podatników, a tym bardziej dla innych podmiotów.

Na powyższe wskazuje treść uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 24 września 2008 r. (sygn. akt I SA/OI 378/08), w którym wskazano m.in., że: „Instytucja interpretacji prawa podatkowego uregulowana w art. 14a - 14c o.p. nie polega na stosowaniu prawa w pełnym zakresie, a ogranicza „działanie” organu do przedstawienia stronie własnego rozumienia normy prawnej oraz jej zastosowania do podanego przez stronę stanu faktycznego”. Istota i skuteczność interpretacji indywidualnych oraz rola w systemie prawa podatkowego organów uprawnionych do ich wydawania została wskazana w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2007 r. (sygn. akt I SA/Łd 441/07), w którym zostało wskazane, że: „Interpretacje nie są źródłem prawa, nie są też źródłem obowiązków, stąd nie wiążą one podatników w ramach przedstawionego przez nich stanu faktycznego. Pismo rozstrzygające interpretacje nie jest rozstrzygnięciem władczym, nie ma także charakteru aktu stosowania prawa. Wydając postanowienie zawierające interpretację organ podatkowy nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej”.

Powyższe tezy należy w szczególności odnieść do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Tym samym rola, jaką pełnią interpretacje indywidualne oraz rola wydających je organów nie pozbawia innych podmiotów uprawnienia dokonywania oceny i weryfikacji stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym samym nie powoduje również, iż podmioty te dokonując takiej oceny bezprawnie wkraczają w kompetencje organów podatkowych.

Za powyższym stoi jeszcze dodatkowy argument związany z faktem, iż w praktyce Izby zdarzało się wielokrotnie, że ten sam stan faktyczny był podstawą wydania przez organy podatkowe sprzecznych ze sobą interpretacji podatkowych (vide: wyrok KIO z dnia 30 grudnia 2013 r. sygn. akt KIO 2863/13).

Nierozrwalny (niezależny) był świadczeń w ramach oceny, czy mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, ze względu na przywołaną przez TSUE zasadę nierozszerzania zwolnień podatkowych służącej stabilności systemu podatkowego, przewidywalności prawa podatkowego oraz zharmonizowania opodatkowania podatkiem VAT w celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji w tym zakresie musi mieć charakter obiektywny, tj. niezależny od indywidualnych założeń podmiotu zamawiającego (przywoływanych jako argumentacja w toku rozprawy) oraz założeń biznesowych leżących po stronie podatnika (wykonawcy będącego dostawcą towarów i usług).

Przechodząc do szczegółowej analizy zakresu świadczenia wskazać należy, że zasadniczym przedmiotem zamówienia jest dostawa gammakamery SPECT/CT wraz z jej uruchomieniem. Urządzenie to jest wyrobem medycznym dla którego ustawa o wyrobach medycznych przewiduje konieczność dostarczenia określonej dokumentacji nie uzależniając prawidłowości świadczenia od konieczności przeprowadzenia szkoleń. Samo zaś przeprowadzenie szkoleń w momencie dostawy niczym nie różni się w przypadku przeprowadzenia ich po dostawie, nawet w dość odległej perspektywie czasowej. Taka konieczność może się bowiem pojawić wówczas, gdy do obsługi tego urządzenia w przyszłości zostaną oddelegowani nowi pracownicy. Nadto może wystąpić sytuacja, gdy Zamawiający posiadając tego rodzaju urządzenie (tego samego producenta i typu) będzie nabywał kolejne egzemplarze umożliwiające mu realizację świadczeń medycznych w szerszym, niż dotychczas, zakresie. Wówczas szkolenia mogą być realizowane jako całkowicie odrębne świadczenia, nawet przez podmiot nie będący dostawcą urządzenia. Nie sposób byłoby wówczas przyjąć, że szkolenie realizowane w momencie dostawy byłoby objęte preferencyjną stawką podatku VAT, zaś kolejne realizowane w niedalekiej perspektywie czasowej byłyby objęte stawką podstawową. Takie rozróżnienie, które legło u podstaw argumentacji Zamawiającego i Przystępującego, godziłoby w stabilność systemu prawa podatkowego. Naruszałoby ono również konkurencję na rynku właściwym – co zostało zaakcentowane w stanowisku Rzecznika w przywołanym przez Odwołującego w treści odwołania wyroku TSUE w sprawie C-251/05.

Analogiczna sytuacja, jak wskazana wyżej jako przykład, miałaby miejsce, gdyby dostawa urządzeń następowała dla nowobudowanego obiektu szpitalnego, zaś czynność przeszkolenia personelu nastąpiła w terminie późniejszym, w trakcie uruchamiania oddziałów szpitalnych i obsadzania ich personelem. We wszystkich tych wypadkach prezentowane

przez Zamawiającego i Przystępującego rozróżnienie powodowałoby odmienne traktowanie pod względem podatkowym *de facto* tej samej usługi. Taki pogląd nie zasługuje na aprobatę ze względu na przywołane wyżej zasady, w tym konieczność ścisłego interpretowania wyjątków od zasady, celu w postaci harmonizacji przepisów podatkowych na terenie UE oraz ochrony zasady uczciwej konkurencji.

Jednym z najistotniejszych argumentów przemawiających za koniecznością odrębnego traktowania świadczenia głównego w postaci gammakamery oraz usługi szkoleniowej jest okoliczność, że usługa szkoleniowa nie jest elementem niezbędnym do zrealizowania dostawy, lecz elementem niezbędnym do użytkowania zamówionego sprzętu. Powyższe stanowi zasadniczy powód dla uznania, że dostawa może być czynnością całkowicie samodzielną i dla jej realizacji nie jest konieczne przeprowadzenie szkoleń.

Mając powyższe na uwadze Izba uznała, że przez niezależny lub powiązany byt świadczeń w znaczeniu obiektywnym należy uznać taką sytuację, że do wyodrębnienia świadczenia ubocznego (pomocniczego) nie mogłoby dojść w żadnym wypadku, tj. podmiot zamawiający w żadnych okolicznościach nie byłby zainteresowany do nabycia świadczenia ubocznego bez świadczenia głównego i odwrotnie – co w badanym przez Izbę przypadku nie występuje. Istnieje bowiem możliwość odrębnego nabycia usług szkolenia i odrębnie realizowanej jego dostawy – a zatem brak jest pomiędzy tymi świadczeniami tak ścisłego związku, że ich samodzielny byt jest wykluczony. Także sam Zamawiający w przyszłości będzie dokonywał odrębnego nabyciania usług szkoleniowych dla obsługi zamawianego obecnie sprzętu, choćby w przypadku zmian personalnych w jego strukturach zatrudnienia. Sama zaś dostawa, jak wyżej wskazano, może obywać się bez usługi szkoleniowej.

Nadto, jak wykazał Odwołujący (odwołując się do ofert wcześniej składanych przez Przystępującego), w ramach dotychczasowych dostaw Przystępujący czynność obejmującą szkolenia obejmował podstawową stawką podatku VAT. Na uwagę zasługuje również okoliczność, że w dniu 17 listopada 2017 r. Krajowa Izba Odwoławcza wydała orzeczenia w sprawie rozpoznawanej pod sygn. akt KIO 2297/17, gdzie pomiędzy tymi samymi Stronami odwołania w niemal identycznych okolicznościach sprawy doszło do stwierdzenia, że: „(...) *sam efekt szkoleń nie decyduje o uznaniu szkolenia za usługę pomocniczą do dostawy towaru. (...) Podnoszony przez Zamawiającego efekt szkoleń. w ocenie Izby, nie decyduje o możliwości uznania szkolenia za usługę pomocniczą w stosunku do odstawy tomografu, które obiektywna możliwość pracy w siedzibie Zamawiającego istnieje niezależnie od przeszkolenia personelu mającego obsługiwać pracownię TK*”. Dodatkowo jak wskazała Izba w powyższym wyroku: *Kwestia przeszkolenia niewątpliwie ma znaczenie z punktu widzenia obsługi sprzętu w trakcie jego pracy, ale nie jego dostawy. Stąd powinna być traktowana jako świadczenie dodatkowe, a nie pomocnicze dla wykonania dostawy tomografu, który ma zostać złożony w miejscu wskazanym przez Zamawiającego do czasu zakończenia prac adaptacyjnych w pomieszczeniu, w którym zostanie uruchomiony*.

Dodatkowo, jak zostało wskazane w przywołanym wyżej orzeczeniu TSUE i stanowisku Rzecznika Generalnego, tylko ścisłe podejście do regulacji związanych z preferencyjnymi stawkami podatku od towarów i usług jest gwarantem zachowania zasad konkurencji na rynku UE i w tym zakresie organy krajowe (zarówno organy podatkowe, jak również sądownie i pozasądowe organy orzekające) są zobligowane do takiego, tj. ścisłego stosowania tych regulacji. W przeciwnym wypadku, jak w niniejszej sprawie, może dojść do nieporównywalności ofert i zaniżenia wynagrodzenia przez jednego z wykonawców na skutek nieprawidłowego zastosowania preferencyjnych stawek podatku VAT.

Mając na uwadze powyższe Izba uznała, że w niniejszym wypadku doszło do wadliwej czynności wyboru oferty najkorzystniejszej na skutek zaniechania odrzucenia przez Zamawiającego oferty Przystępującego, co doprowadziło do naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy Pzp oraz art. 91 ust. 1 ustawy Pzp poprzez wybór oferty Siemens i zaniechanie jej odrzucenia, z uwagi na błąd w obliczeniu ceny tj. ze względu na nieprawidłowo zastosowaną stawkę VAT, a tym samym naruszenie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

W związku z powyższym, na podstawie art. 192 ust. 1 ustawy Pzp, orzeczono jak w sentencji.

Zgodnie bowiem z treścią art. 192 ust. 2 ustawy Pzp Izba uwzględni odwołanie, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia. Potwierdzenie zarzutów wskazanych w odwołaniu powoduje, iż w przedmiotowym stanie faktycznym została wypełniona hipoteza normy prawnej wyrażonej w art. 192 ust. 2 ustawy Pzp.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp, tj. stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem postanowień 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 (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r. poz. 2972) zmienionego rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2017 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. z 2017 r., poz. 47), w tym w szczególności § 5 ust. 4.

Przewodniczący:
