Sygn. akt: KIO 2582/20

WYROK
z dnia 30 października 2020 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:
Przewodniczący:Luiza Łamejko

Protokolant:Klaudia Kwadrans

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 października 2020 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 9 października 2020 r. przez wykonawcę **Erbud Operations Sp. z o.o., Jasionka 942, 36-002 Jasionka** w postępowaniu prowadzonym przez **Mazowiecki Szpital Wojewódzki im. św. Jana Pawła II w Siedlcach Sp. z o.o., ul. Poniatowskiego 26, 08-110 Siedlce**

przy udziale wykonawcy **Climamedic Sp. z o.o. Sp. k., Reguły, ul. Bodycha 73A, 05-816 Michałowice**zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1.Oddala odwołanie,
2.Kosztami postępowania obciąża **Erbud Operations Sp. z o.o., Jasionka 942, 36-002 Jasionka** i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **20 000 zł 00 gr** (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Erbud Operations Sp. z o.o., Jasionka 942, 36-002 Jasionka**tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od **Erbud Operations Sp. z o.o., Jasionka 942, 36-002 Jasionka** na rzecz **Mazowieckiego Szpitala Wojewódzkiego im. św. Jana Pawła II w Siedlcach Sp. z o.o., ul. Poniatowskiego 26, 08-110 Siedlce** kwotę **3 600 zł 00 gr** (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

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

Przewodniczący:……..……..……..……..……..

Sygn. akt: KIO 2582/20

U z a s a d n i e n i e

Mazowiecki Szpital Wojewódzki im. św. Jana Pawła II w Siedlcach Sp. z o.o. (dalej: „Zamawiający") prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie
o udzielenie zamówienia publicznego pn.: „Modernizacja Budynku Głównego Szpitala
w Rudce". Postępowanie to prowadzone jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1843), zwanej dalej: „ustawa Pzp". Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 4 sierpnia 2020 r. pod pozycją 2020/S 149-364360.

W dniu 9 października 2020 r. wykonawca Erbud Operations Sp. z o.o. z siedzibą
w Jasionce (dalej: „Odwołujący") wniósł odwołanie od niezgodnych z przepisami ustawy czynności i zaniechań czynności Zamawiającego, tj. od:

1) czynności odrzucenia oferty Odwołującego dokonanej pismem Zamawiającego z dnia 29 września 2020 r.;

2) zaniechania czynności wezwania Odwołującego do udzielenia wyjaśnień
w przedmiocie przyczyn zastosowania przez Odwołującego przyjętych przez niego stawek podatku VAT;

3) zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy ZAB-BUD Sp. z o.o. także ze względu na błąd w obliczeniu ceny;

4) zaniechania czynności odrzucenia oferty Konsorcjum: MAL-POL Sp. z o.o., Firma Remontowo-Budowlana MAL-POL K. W., Zakład Usług Inżynierskich K. R., KORONTO Sp. z o.o., ZIS Łuka Spółka Jawna (dalej: „Konsorcjum MAL-POL");

5) zaniechania czynności wezwania wykonawców 1) ZAB-BUD Sp. z o.o., 2) Konsorcjum MAL-POL do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez tych wykonawców przyjętych przez nich stawek podatku VAT.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

1) w odniesieniu do czynności odrzucenia oferty Odwołującego:

- naruszenie art. 92 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp poprzez brak jednoznacznego wskazania przez Zamawiającego powodów odrzucenia oferty Odwołującego, w tym m.in. poprzez brak jednoznacznego i precyzyjnego wskazania uzasadnienia faktycznego i prawnego odrzucenia oferty Odwołującego;

- naruszenie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp poprzez brak wezwania Odwołującego do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez Odwołującego przyjętych przez niego stawek podatku VAT;

- naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego mimo tego, że oferta Odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny dającego podstawę do odrzucenia tej oferty;

- naruszenie art. 146a pkt 1 w zw. z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 2 w zw. z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej „Ustawa VAT") poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że Odwołujący zobowiązany był na potrzeby obliczenia ceny
w odniesieniu do wskazanych w Ofercie cenowo - technicznej paneli nadłóżkowych w salach wentylowanych (pozycja „Panel nadłóżkowy sale wentylowana") i pozostałych paneli nadłóżkowych (pozycja „Panel nadłóżkowy") zastosować stawkę podatku VAT 8%,
a w konsekwencji naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że oferta Odwołującego

zawiera błąd w obliczeniu ceny dający podstawę do odrzucenia tej oferty i poprzez nieuzasadnione odrzucenie tej oferty;

- naruszenie art. 7 ust. 1 ustawy Pzp poprzez nierówne traktowanie Odwołującego w odniesieniu do innych wykonawców w zakresie weryfikacji stawek podatku VAT zastosowanych przez Odwołującego na potrzeby obliczenia ceny;

2) w odniesieniu do zaniechania przez Zamawiającego czynności wezwania Odwołującego do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez Odwołującego przyjętych przez niego stawek podatku VAT:

- naruszenie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp poprzez brak wezwania Odwołującego do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez Odwołującego przyjętych przez niego stawek podatku VAT mimo wystąpienia przesłanek uzasadniających takie wezwanie;

3) w odniesieniu do zaniechania przez Zamawiającego czynności odrzucenia oferty wykonawcy ZAB-BUD Sp. z o.o. także ze względu na błąd w obliczeniu ceny:

- naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy ZAB-BUD Sp. z o.o. także ze względu na błąd w obliczeniu ceny mimo tego, że oferta tego wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny skutkujący koniecznością odrzucenia tej oferty;

- naruszenie art. 146a pkt 1 w zw. z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 2 w zw. z art. 41 ust. 2 Ustawy VAT poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że wskazany wykonawca zobowiązany był na potrzeby obliczenia ceny w odniesieniu do wskazanych w Ofercie cenowo - technicznej paneli nadłóżkowych w salach wentylowanych (pozycja „Panel nadłóżkowy sale wentylowana”) i pozostałych paneli nadłóżkowych (pozycja „Panel nadłóżkowy”) zastosować stawkę podatku VAT 8%, poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że wskazany wykonawca w odniesieniu do pozostałych robót zastosował stawkę podatku VAT 23%, a w konsekwencji naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że oferta wskazanego wykonawcy nie zawiera błędu w obliczeniu ceny skutkującego koniecznością odrzucenia tej oferty i poprzez nieuzasadnione zaniechanie odrzucenia tej oferty także ze względu na błąd w obliczeniu ceny;

4) w odniesieniu do zaniechania przez Zamawiającego czynności odrzucenia oferty Konsorcjum MAL-POL:

- naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 7b ustawy Pzp poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że wskazany wykonawca wniósł prawidłowo w przedmiotowej sprawie wadium i poprzez nieodrzucenie oferty wskazanego wykonawcy mimo tego, że wadium zostało wniesione w sposób nieprawidłowy;

- naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wskazanego wykonawcy mimo tego, że oferta tego wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny skutkujący koniecznością odrzucenia tej oferty;

- naruszenie art. 146a pkt 1 w zw. z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 2 w zw. z art. 41 ust. 2 Ustawy VAT poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że wskazany wykonawca zobowiązany był na potrzeby obliczenia ceny w odniesieniu do wskazanych w Ofercie cenowo - technicznej paneli nadłóżkowych w salach wentylowanych (pozycja „Panel nadłóżkowy sale wentylowana”) i pozostałych paneli nadłóżkowych (pozycja „Panel nadłóżkowy”) zastosować stawkę podatku VAT 8%, poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że wskazany wykonawca w odniesieniu do pozostałych robót zastosował stawkę podatku VAT 23%, a w konsekwencji naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że oferta wskazanego wykonawcy nie zawiera błędu w obliczeniu ceny skutkującego koniecznością odrzucenia tej oferty i poprzez nieuzasadnione zaniechanie odrzucenia tej oferty;

5) w odniesieniu do zaniechania czynności wezwania wykonawców 1) ZAB-BUD Sp. z o.o., 2) Konsorcjum MAL-POL do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez tych wykonawców przyjętych przez nich stawek podatku VAT:

- naruszenie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp poprzez brak wezwania wskazanych wykonawców do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przyjętych przez tych wykonawców stawek podatku VAT mimo wystąpienia rozbieżności w cenach wskazanych przez tych wykonawców w stosunku do wskazanych przez nich stawek podatku VAT i mimo wystąpienia przesłanek uzasadniających takie wezwanie.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania w całości i nakazanie Zamawiającemu:

1) unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego dokonanej pismem Zamawiającego z dnia 29 września 2020 r.;

2) dokonania badania i oceny złożonych ofert z udziałem Odwołującego;

3) wezwania Odwołującego do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez Odwołującego przyjętych przez niego stawek podatku VAT;

4) odrzucenia oferty wykonawcy ZAB-BUD Sp. z o.o. także ze względu na błąd w obliczeniu ceny;

5) odrzucenia oferty Konsorcjum MAL-POL;

6) ewentualnie wezwania wykonawców 1) ZAB-BUD Sp. z o.o., 2) Konsorcjum MAL-POL do udzielenia wyjaśnień w przedmiocie przyczyn zastosowania przez tych wykonawców przyjętych przez nich stawek podatku VAT;

7) dokonania wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

Odwołujący podniósł, że podane przez Zamawiającego uzasadnienie faktyczne i prawne czynności odrzucenia oferty Odwołującego jest bardzo ogólnikowe i nie wskazuje w sposób precyzyjny faktycznych i prawnych podstaw wskazanej czynności, a tym samym, w istocie nie wyjaśnia powodów odrzucenia oferty Odwołującego. Odwołujący stwierdził, że uzasadnienie Zamawiającego dla dokonanej czynności m.in. w żaden sposób nie wyjaśnia, dlaczego Zamawiający uważa, że w przedmiotowej sprawie dla konkretnych urządzeń i wyposażenia (panele nadłóżkowe) powinny być przyjęte konkretne stawki podatku VAT i z jakich szczegółowo względów przyjmuje, że stawki podatku VAT przyjęte przez Odwołującego są nieprawidłowe. Jak zauważył Odwołujący, Zamawiający we wskazanych kwestiach nie przedstawia żadnego konkretnego wywodu ani

rozważań w tym względzie, ani też żadnych przyczyn prowadzących Zamawiającego do przyjętych przez niego konkluzji.
W ocenie Odwołującego, uzasadnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego
w przedmiotowej sprawie jest zaprzeczeniem zasad uzasadniania czynności wynikających
z ustawy Pzp i obowiązków wynikających z tego dla Zamawiającego. Odwołujący przywołał wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 23 września 2019 r., sygn. akt KIO 1759/19, wyrok
z dnia 18 września 2017 r., sygn. akt KIO 1857/17, oraz wyrok z dnia 3 marca 2017 r., sygn. akt KIO 329/17. W przekonaniu Odwołującego, uzasadnienie przez Zamawiającego czynności odrzucenia oferty Odwołującego jest ogólnikowe, lakoniczne i w istocie nie wyjaśnia jednoznacznie, jakie konkretnie motywy doprowadziły do uznania przez Zamawiającego, że oferta Odwołującego powinna zostać odrzucona (tj. w szczególności m.in. nie wskazuje, dlaczego w okolicznościach sprawy Zamawiający stawkę podatku VAT 23%, tj. podstawową stawkę podatku VAT obowiązującą w Polsce i przyjętą przez Odwołującego, uważa za nieprawidłową).

Odwołujący zauważył, że Zamawiający nie wezwał Odwołującego do udzielenia jakichkolwiek wyjaśnień w przedmiocie przyjęcia przez Odwołującego konkretnej stawki podatku VAT celem poznania motywów i uzasadnienia Odwołującego dla przyjęcia konkretnej stawki podatku VAT (tj. stawki podstawowej).

Odwołujący zwrócił uwagę, że w kwestii koniecznych do zastosowania stawek podatku VAT zadał Zamawiającemu pytanie (m.in. Pytanie 9 w piśmie Odwołującego z 7 września 2020 r.), a Zamawiający wskazane pytanie zignorował i nie udzielił na nie odpowiedzi. To oznacza, zdaniem Odwołującego, że Zamawiający mając możliwość usunięcia potencjalnych wątpliwości w kwestii koniecznych do zastosowania stawek podatku VAT, tego nie uczynił. Ponadto, w uzasadnieniu czynności odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający w żaden sposób nie uzasadnia, dlaczego przyjęte przez Odwołującego stawki podatku VAT uważa za nieprawidłowe.

Za całkowicie chybione Odwołujący uznał przyjęcie przez Zamawiającego, że Odwołujący w przedmiotowej sprawie zobowiązany był zastosować dla urządzeń wskazanych w załączonym do oferty dokumencie „Oferta cenowo - techniczna" takich jak „Panel nadłóżkowy sale wentylowana" i „Panel nadłóżkowy" stawkę podatku VAT 8%.

Odwołujący podniósł, że świadczenie oczekiwane przez Zamawiającego
w przedmiotowej sprawie ma charakter świadczenia kompleksowego (tzw. złożonego). Świadczenie kompleksowe w praktyce oznacza dokonanie czynności o charakterze złożonym (tj. kompleksowym) z co najmniej dwóch czynności, które składają się na jedną całą transakcję. Natomiast relacja poszczególnych czynności wykonywanych na rzecz kontrahenta będzie miała charakter świadczenia głównego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takiego, które umożliwia skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego, a poszczególne czynności (świadczenia) są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość. Odwołujący podkreślił, że w przypadku świadczeń kompleksowych (złożonych) wszystkie czynności pomocnicze dzielą los podatkowy świadczenia głównego (m.in. w zakresie klasyfikowania czynności, miejsca opodatkowania, stawki podatku, momentu powstania obowiązku podatkowego). Odwołujący powołał przykładowo wyrok NSA z 20 listopada 2008 r. (sygn. akt I FSK 1512/07), w którym Sąd wskazał, że przy czynnościach o charakterze kompleksowym, ustalając właściwa stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej.

Jak zauważył Odwołujący, na istotę kompleksowości świadczenia w związku
z wykonywaniem robót budowlanych zwrócił również uwagę NSA w uzasadnieniu wyroku z 25 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1221/09) wskazując m.in., że czynności instalacji (montażu) w budynku mieszkalnym wyprodukowanych przez realizującego zlecenie węzłów ciepła nie można traktować jako dwóch odrębnych czynności, gdyż w procesie budowlanym nie jest najistotniejsze wyprodukowanie określonego wyrobu, lecz jego wbudowanie w obiekt mieszkalny, gdyż to dopiero nadaje temu produktowi określony charakter użytkowy, istotny
z punktu widzenia inwestora. Ze względu zatem na jednolity cel takiego zlecenia o charakterze budowlanym, sztucznym byłoby - dla potrzeb opodatkowania VAT - wydzielanie poszczególnych jego elementów składowych i rożne traktowanie pod względem opodatkowania tym podatkiem (stawki) przypadku, gdy wykonujący tego rodzaju instalacyjne roboty budowlane wykorzystuje w ich ramach towary własnej produkcji oraz przypadku, gdy czyni to z wykorzystaniem tego rodzaju produktów zakupionych od innego podmiotu.

Odwołujący wskazał, że powyższe stanowisko wielokrotnie powielały również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych. Jak podał Odwołujący, przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 29 kwietnia 2013 r., sygn.
IPPP3/443-98/13-2/KT wskazał, że o świadczeniu złożonym można mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych, albowiem stanowią one jedną nierozerwalną całość. Także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w uzasadnieniu wyroku z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 podkreślił, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT.

Podsumowując powyższe Odwołujący stwierdził, że wytyczne w zakresie świadczenia kompleksowego wynikające z obowiązujących przepisów, a także z polskiego i europejskiego orzecznictwa podatkowego wskazują, że nie należy sztucznie dzielić świadczeń złożonych. Świadczenie obejmujące z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia kompletne świadczenie, nie powinno być sztucznie dzielone. W przypadku, gdy wykonywane świadczenie stanowi dla klienta (zamawiającego) całość, nie należy go rozbijać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować jako jedno świadczenie, zgodnie z elementem, który ma dla świadczenia znaczenie dominujące. Jeśli wykonywanych jest więcej czynności (świadczeń), a są one ze sobą ściśle powiązane oraz stanowią całość pod względem ekonomicznym i gospodarczym, to dla potrzeb podatku VAT należy je potraktować jako jedną czynność opodatkowaną (świadczenie kompleksowe). Skutkiem tego świadczenie pomocnicze co do zasady, dzieli los prawny świadczenia głównego także w zakresie stawki podatku VAT. Odwołujący podał, że w wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd. Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Odwołujący podkreślił, że zakres i sposób opodatkowania świadczenia nie może być zależny od woli stron transakcji, a tym bardziej od woli stron transakcji nie może zależeć możliwość nieuprawnionego zastosowania preferencyjnych stawek podatku VAT,

albowiem w konsekwencji doprowadza to do uszczuplenia należności podatkowych i naraża obie strony (tj. Zamawiającego i Wykonawcę) na potencjalna odpowiedzialność skarbowa.

Odnosząc powyższe do okoliczności przedmiotowej sprawy Odwołujący wskazał, że Zamawiający w żaden sposób nie wskazał, z czego konkretnie miałaby wynikać konieczność objęcia preferencyjną stawką VAT 8% urządzeń wskazywanych przez Zamawiającego
w dokumencie oznaczonym „Oferta cenowo - techniczna", a także ewentualnych innych elementów przedmiotu zamówienia, co do których wykonawcy inni niż Odwołujący przyjęli preferencyjne stawki podatku VAT. Jak zauważył Odwołujący, wskazane urządzenia są elementem realizacji zamówienia publicznego obejmującego wykonanie robót budowlanych
o znacznej wartości i bez tych urządzeń nie ma możliwości kompletnego wykonania
i ukończenia przedmiotu zamówienia, użytkowania tego przedmiotu zamówienia,
a w szczególności wykonania, ukończenia i użytkowania świadczenia głównego (tj. robót budowlanych) objętego przedmiotem tego zamówienia. Jednocześnie bez wskazanych urządzeń nie jest możliwe użytkowanie przedmiotu zamówienia zgodnie z przeznaczeniem. Odwołujący stwierdził, że w przedmiotowej sprawie nie jest możliwe oddzielenie dostawy
i montażu urządzeń wskazywanych przez Zamawiającego do rzekomego objęcia ich stawką VAT 8% od wykonania robót budowlanych objętych przedmiotem zamówienia. Odwołujący zwrócił uwagę na stanowisko Krajowej Izby Odwoławczej wyrażone w uzasadnieniu wyroku
z 8 maja 2019 r. (sygn. akt KIO 881/19): „Jeżeli (...) świadczenia stanowią dla nabywcy całość ekonomiczną, w której jedno ze świadczeń jest środkiem do ulepszenia świadczenia głównego, nie należy ich sztucznie rozdzielać.". Podobnie KIO wskazywała m.in.
w uzasadnieniu wyroku z 28 listopada 2018 r. (KIO 2320/18). Zdaniem Odwołującego,
w przedmiotowej sprawie nie ma żadnych podstaw do traktowania jako odrębnego (samodzielnego) świadczenia dostawy i montażu urządzeń wskazywanych przez Zamawiającego w uzasadnieniu czynności odrzucenia oferty Odwołującego.

Odwołujący podniósł, że jeżeli określona transakcja związana z instalacją wyrobów medycznych jest elementem kompleksowej usługi budowlanej, to taka transakcja nie może korzystać ze stawki obniżonej (8%), ale objęta jest stawką właściwą dla całej usługi (23%). Zdaniem Odwołującego, nie może budzić wątpliwości, że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa budowlana polegająca na modernizacji budynku szpitala. Składa się ona z elementów składowych, takich jak dostarczenie towarów (materiałów budowlanych
i urządzeń), wbudowaniu instalacji i wykonaniu prac budowlanych. Odwołujący zaznaczył, że obiekt budowlany w rozumieniu przepisów ustawy prawo budowlane to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast zgodnie z art. 47 KC cześć składowa rzeczy nie może być przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Odwołujący stwierdził, że w odniesieniu do paneli nadłóżkowych z pewnością mamy do czynienia z instalacjami, które staną się częścią składową obiektu i nie będą stanowiły elementu odrębnego od tego obiektu, który w każdej chwili można zdemontować i będzie on odrębnym przedmiotem obrotu. Panele nadłóżkowe stanowiące wyrób medyczny zostaną bowiem, w ramach realizacji zamówienia, trwale połączone z konstrukcją budynku, a powyższe nastąpi w sposób zgodny ze wskazaniami projektu dedykowanego dla konkretnego obiektu. Mając powyższe na uwadze Odwołujący uznał, że dostarczenie w ramach zamówienia wyrobów medycznych, które staną się elementem struktury obiektu i będą wykonane w ramach usługi budowlanej oznacza, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem o charakterze złożonym (usługa kompleksowa). Są to świadczenia ze sobą nierozerwalne. Odwołujący zwrócił uwagę na wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 6 lutego 2020 r. w sprawie o sygn. akt KIO 70/20, w którym Izba rozpatrywała zagadnienia związane ze świadczeniem kompleksowym, w skład którego wchodziła dostawa wyrobów medycznych (instalacji gazów medycznych) - Izba doszła do wniosku, że jeżeli „występuje na tyle silne powiązanie poszczególnych świadczeń tak ze względów gospodarczych, funkcjonalnych jak i technicznych, uprawnione jest przyjęcie, że występuje świadczenie kompleksowe. Przedmiotem zamówienia jest wybudowanie obiektu budowlanego. W ramach robót budowlanych mają być wykonane m.in. roboty branży instalacyjnej, w tym wykonanie instalacji gazów medycznych, która nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. (...) Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb Zamawiającego, (...) z punktu widzenia Zamawiającego dopiero wykonanie wszystkich elementów pozwoli na osiągnięcie stawianego celu, dopiero wtedy objęte zamówieniem świadczenia będą bowiem stanowiły całość, pozwalającą na pełne wykorzystanie przedmiotu zamówienia zgodnie z przeznaczeniem.".

Odwołujący podkreślił, że opodatkowanie wyposażenia medycznego dostarczanego wraz z robotami budowlanymi było przedmiotem wielu orzeczeń, które jednoznacznie wskazują, że zastosowanie w takiej sytuacji stawki VAT 8% dowodzi o popełnieniu błędu
w obliczaniu ceny. Odwołujący zauważył, że KIO w uzasadnieniu wyroku z 28 kwietnia 2014 r. (sygn. akt KIO 746/14) wskazała, że przedmiot zamówienia, polegający na rozbudowie
i przebudowie zespołu szpitalnego oraz przebudowie zagospodarowania terenu z niezbędną infrastrukturą techniczną tworzy jedną gospodarczo - ekonomiczną całość, co do której należy zastosować jednolitą podstawową stawkę podatku VAT. Izba podzieliła stanowisko, że przy czynnościach o charakterze kompleksowym, na które składają się czynność podstawowa, będąca celem umowy, a także inne czynności pomocnicze niezbędne do wykonania czynności podstawowej i nie mogące samodzielnie funkcjonować, należy przyjmować za właściwą jedną stawkę podatku VAT dla całości zamówienia, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej (tak: wyrok NSA z dnia 5 lipca 2006 r., sygn. akt IFSK 945/05, wyrok NSA z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. akt IFSK 1512/07). Zatem, jeżeli zamówienie tworzy jedną całość, należy je traktować w sposób kompleksowy, a o wysokości zastosowanej stawki podatku VAT powinna przesądzać czynność główna.

Odwołujący zwrócił uwagę, że w przedmiotowej sprawie zamówieniem były objęte także panele nadłóżkowe. Izba uznała, że dostawa paneli nadłóżkowych wchodzi w zakres robót budowlanych, objętych przedmiotem zamówienia, co powoduje, że właściwa stawka podatku VAT dla realizacji całego przedmiotu zamówienia jest stawka 23%. Izba przy tym podkreśliła, że dostawa paneli nadłóżkowych nie jest elementem stanowiącym samodzielną całość funkcjonalno - gospodarczą. Dostarczone panele nadłóżkowe nie mogą funkcjonować bez wykonania innych prac budowlanych. Montaż musi być wykonany w trakcie wykonywania robót budowlanych. Wszystkie te okoliczności świadczą o tym, że dostawę

paneli nadłóżkowych należy traktować jako usługę pomocniczą, wchodzącą w zakres kompleksowego zamówienia, a o wysokości zastosowanej stawki podatku VAT decyduje czynność główna tj. czynność, która nadaje całości zasadniczy charakter. Izba podzieliła także pogląd, że jeżeli przedmiot postępowania stanowi jedno świadczenie, jedną z punktu widzenia ekonomicznego całość, to należy zastosować jednolitą stawkę i czynność ta nie powinna być w sposób sztuczny dzielona jedynie dla celów podatkowych.

W ocenie Odwołującego, także analiza treści projektu umowy wskazuje jednoznacznie, że Zamawiający w sposób całościowy traktuje przedmiot zamówienia, nie dokonując w umowie wyodrębnienia poszczególnych świadczeń, a traktując je kompleksowo. Odwołujący wskazał, że umowa wyklucza możliwość wykonania przedmiotu zamówienia jedynie w części (np. w zakresie montażu paneli nadłóżkowych). Co więcej, montażu urządzeń nie można dokonać bez wykonania robót budowlanych, takich jak roboty montażowe, roboty malarskie, roboty instalacji sanitarnych i elektrycznych. Ponadto, tylko poprzez całościowe wykonanie robót budowlanych (w tym m.in. montaż paneli nadłóżkowych) przedmiot zamówienia zostanie prawidłowo wykonany. Ponadto, zgodnie z umową wykonawcy powierzane są roboty budowlane. Odwołujący podkreślił, że dla Zamawiającego przedmiotem świadczenia do wykonania w ramach zamówienia są roboty budowlane. Także wynagrodzenie umowne przewidziane jest za wykonanie przedmiotu umowy zdefiniowanego jako wykonanie robót budowlanych obejmujące również dostawę i montaż paneli nadłóżkowych (umowa nie przewiduje w odniesieniu do nich odrębnego wynagrodzenia). Zdaniem Odwołującego, wyodrębnienie paneli nadłóżkowych w Załączniku nr 3 do oferty („Oferta cenowo - techniczna"), w którym została wskazana również stawka podatku VAT, nie może być traktowane jako wyszczególnienie elementu odrębnej dostawy, ale jedynie jako specyfikacja techniczna parametrów jednego z elementów robót objętych zamówieniem - zarówno bowiem w formularzu oferty, jak i we wzorze umowy, Zamawiający wskazuje na cenę brutto oraz netto całego zamówienia, bez wyszczególniania dostaw wyrobów medycznych i stawek VAT ze względu na rodzaj świadczenia. Odwołujący stwierdził, że nie było celem Załącznika nr 3 pozyskanie przez Zamawiającego wiedzy o stawce VAT dla paneli nadłóżkowych, ale przede wszystkim pozyskanie wiedzy o parametrach technicznych urządzeń objętych zamówieniem kompleksowym.

Nadto wskazać należy, że roboty budowlane stanowią w przedmiotowej sprawie zdecydowanie element dominujący przedmiotu zamówienia (tj. ok. 99% wartości jego przedmiotu). Jak zaś wskazał m.in. Sad Okręgowy w Rzeszowie w uzasadnieniu wyroku z 5 czerwca 2009 r., sygn. akt VI Ga 28/09), w przypadku gdy roboty budowlane stanowią ponad 90% ogólnej ilości robót, to stanowią zdecydowanie element dominujący dla przyjęcia konkretnej stawki VAT dla wyliczenia ceny. Oznacza to, że zastosowana powinna być stawka podatku VAT jak dla robót budowlanych. Co istotne, jak zauważył Odwołujący, przedmiotem przywołanej sprawy sadowej była również kwestia wykonania robót budowlanych oraz dostawy i montażu paneli nadłóżkowych, a nadto sprawa dotyczyła Spółki ERBUD.

Odwołujący podkreślił ponadto, że na gruncie przepisów podatkowych zasadą jest stosowanie podstawowej stawki podatku VAT, tj. 23%. Stawka preferencyjna VAT 8% jest stosowana jedynie wyjątkowo. Na powyższe wskazała m.in. KIO w uzasadnieniu wyroku z 17 lipca 2018 r. (sygn. akt KIO 1299/18), w którym podkreśliła, że stawka podatku VAT
w wysokości 23% jest stawką podstawową. Ponadto, jak stwierdził Odwołujący, w przypadku istnienia wątpliwości co do możliwości zastosowania stawki preferencyjnej, zastosowanie stawki podstawowej należy uznać za w pełni uzasadnione i konieczne. Odwołujący zaznaczył, że korzystanie ze stawek preferencyjnych jest jedynie uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatników, w związku z tym nie można podatnikowi, zwłaszcza w sytuacjach, w których mogą zachodzić wątpliwości co do oceny prawnopodatkowej konkretnego świadczenia, odebrać prawa do zastosowania stawki podstawowej. Odwołujący stwierdził, że w przedmiotowej sprawie Zamawiający odmówił Odwołującemu prawa do zastosowania podstawowej stawki podatku VAT 23% odrzucając ofertę Odwołującego, a przy tym w żaden sposób nie uzasadnił szczegółowo swojego rozstrzygnięcia w tej kwestii.

Jak wskazał Odwołujący, zastosowanie podstawowej stawki VAT 23% przez Odwołującego na całość przedmiotu zamówienia nie tylko nie obniżyło wartości oferty Odwołującego i nie spowodowało jej „większej konkurencyjności" w stosunku do pozostałych ofert, lecz przeciwnie, spowodowało niższą punktację dla oferty Odwołującego z uwagi na nieuprawnione zastosowanie szczególnie przez wykonawców ZAB-BUD Sp. z o.o.
i Konsorcjum MAL-POL niższych stawek VAT na elementy przedmiotu zamówienia dotyczące zarówno paneli nadłóżkowych, jak i innych nieokreślonych przez tych wykonawców w ich ofertach elementów. Z uwagi zaś na zaoferowanie przez wszystkich oferentów w pozostałych kryteriach oceny ofert maksymalnych parametrów, cena jest w praktyce kryterium decydującym o wyborze konkretnej oferty.

Odwołujący zwrócił uwagę, że znamienna dla oceny sprawy jest również niekonsekwencja Zamawiającego w ocenie kwot i stawek podatku VAT faktycznie przyjętych przez poszczególnych wykonawców. Odwołujący wskazał, że w przedmiotowej sprawie Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego niezasadnie przy tym przyjmując, że pozostali wykonawcy przyjęli w sposób jednolity stawki podatku VAT 23% i 8% (w tym m.in. 8% dla urządzeń wskazywanych przez Zamawiającego w uzasadnieniu odrzucenia oferty Odwołującego). Tymczasem, jak wynika ze szczegółowych obliczeń (tj. porównując kwoty netto do kwot brutto z uwzględnieniem wskazanych stawek podatku VAT), konkretni wykonawcy wskazujący stawki podatku VAT 23% i 8% odnoszą je w istocie do różnych (a nie tych samych) części przedmiotu zamówienia. Wskazana okoliczność dotyczy przykładowo wykonawcy Konsorcjum MAL-POL, które zgodnie z formularzem ofertowym wskazało łączną cenę brutto w kwocie 52.777.777,77 zł brutto (tj. 44.204.414,09 zł netto + VAT w kwocie 8.573.363,68 zł), a panele nadłóżkowe wyceniło na 2.316.600,00 zł brutto (tj. 2.145.000,00 zł netto + VAT 8% w kwocie 171.600,00 zł). Odwołujący stwierdził, że w praktyce odejmując od kwoty 52.777.777,77 zł brutto (łączna cena brutto) kwotę 2.316.600,00 zł brutto (cena brutto za panele nadłóżkowe) pozostaje kwota 50.461.177,77 zł brutto jako cena robót objętych w założeniu Zamawiającego stawką VAT 23% (tj. kwota 41.025.347,78 zł netto + VAT 23% w kwocie 9.435.829,99 zł). Odwołujący podniósł, że tak wyliczone kwoty w żaden sposób nie przystają do kwot podanych przez tego wykonawcę w formularzu ofertowym, albowiem finalnie dają cenę łączną 43.170.347,78 zł netto (41.025.347,78 zł netto + 2.145.000,00 zł netto = 43.170.347,78 zł netto) i VAT w łącznej kwocie 9.607.429,99 zł (tj. VAT 23% wynoszący 9.435.829,99 zł + VAT 8% wynoszący 171.600,00 zł), podczas gdy wskazany wykonawca w ofercie jako cenę łączną netto wskazał kwotę 44.204.414,09 zł netto, a jako łączną kwotę VAT wskazał kwotę 8.573.363,68 zł. Powyższe, w ocenie Odwołującego oznacza, że Konsorcjum MAL-POL w istocie zaoferowało stawkę VAT inną niż 23% na elementy przedmiotu zamówienia, które zdaniem Zamawiającego, a także Odwołującego, muszą być bezwzględnie opodatkowane powszechnie obowiązującą w Polsce stawką VAT 23%. Jak zaznaczył Odwołujący, taka „kalkulacja" ryczałtowej ceny oferty brutto przez Konsorcjum MAL-POL w konsekwencji spowodowała jej zaniżenie o kwotę ponad 1.5 mln PLN, a realizacja kontraktu przez tego wykonawcę doprowadziłaby m.in. do takich uszczupleń podatkowych

w tym zaoferowanym zakresie.

Odwołujący podał, że zastrzeżenia podobne do opisanych powyżej zastrzeżeń dotyczących oferty Konsorcjum MAL- POL występują również w odniesieniu m.in. do wykonawcy ZAB-BUD Sp. z o.o. Powyższe oznacza, w opinii Odwołującego, że oferty wykonawców ZAB - BUD Sp. z o.o. i Konsorcjum MAL-POL powinny zostać odrzucone.

Wymienione okoliczności dodatkowo potwierdzają, w ocenie Odwołującego, że Zamawiający nie dokonał szczegółowej weryfikacji stawek podatku VAT zastosowanych przez poszczególnych wykonawców. Nadto, zdaniem Odwołującego, zasadnym było przed dokonaniem ewentualnego odrzucenia jakiejkolwiek oferty ze względu na błąd w obliczeniu ceny wynikający z przyjęcia rzekomo nieprawidłowej stawki podatku VAT, w pierwszej kolejności wyjaśnienie, z jakich względów konkretni wykonawcy przyjęli konkretne stawki podatku VAT w odniesieniu do konkretnych świadczeń objętych przedmiotem zamówienia. Odwołujący uznał, że odrzucenie w takich okolicznościach oferty Odwołującego stanowi także nierówne traktowanie Odwołującego względem pozostałych wykonawców.

Odwołujący ponadto podniósł, że oferta Konsorcjum MAL-POL nie została zabezpieczona prawidłowo wniesionym wadium. Jak zauważył Odwołujący, z analizy treści dokumentu poręczenia z dnia 21 września 2020 r. (oświadczenie Poręczyciela o udzieleniu poręczenia wniesienia zabezpieczenia zapłaty wadium) jednoznacznie wynika, że Mazowiecki Fundusz Poręczeń Kredytowych Sp. z o.o. „udziela niniejszym poręczenia za zobowiązanie: MAL-POL SPÓŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ („Zobowiązany"). W dalszej części oświadczenia Poręczyc znajduje się informacja, że „niniejsze oświadczenie o udzieleniu poręczenia wniesienia zabezpieczenia zapłaty wadium zabezpiecza ofertę składaną wspólnie przez Zobowiązanego oraz Firmy... Odwołujący stwierdził, że wskazana informacja stanowi jedynie oświadczenie wiedzy Poręczyciela o składanej ofercie, a nie jego oświadczenie woli o objęciu własną odpowiedzialnością majątkową długu innych niż Zobowiązany (MAL-POL Sp. z o.o.) podmiotów wchodzących w skład konsorcjum. Mając na uwadze, że zgodnie z art. 876 § 1 Kc „Przez umowę poręczenia poręczyciel zobowiązuje się względem wierzyciela wykonać zobowiązanie na wypadek, gdyby dłużnik zobowiązania nie wykonał" dokument poręczenia powinien zostać tak sformułowany, aby wynikało z niego, że poręczyciel zobowiązuje się względem ściśle oznaczonego wierzyciela wykonać zobowiązanie na wypadek, gdyby ściśle oznaczony dłużnik zobowiązania nie wykonał. Tymczasem, jak zaznaczył Odwołujący, w dokumencie poręczenia dłużnik został jednoznacznie określony jako MAL-POL Sp. z o.o., tj. „Zobowiązany", a nie konsorcjum ww. wykonawców. Potwierdza to również postanowienie § 3 ust. 1 Oświadczenia Poręczyciela (dokumentu wadium), zgodnie z którym „Odpowiedzialność Poręczyciela z tytułu udzielonego poręczenia obejmuje spłatę 100% wymagalnego zobowiązania Zobowiązanego wobec Zamawiającego", a więc nie gwarantuje spłaty 100% zobowiązania wszystkich pięciu podmiotów wchodzących w skład konsorcjum (MAL-POL SP. z o.o., Firma Remontowo-Budowlana MAL-POL W. K., ZIS ŁUKA Sp. j., Zakład Usług Inżynierskich K. F KORONTO Sp. z o.o.), a jedynie jednego z nich (MAL-POL Sp. z o.o.). Ponadto, w § 3 ust. 2 Oświadczenia Poręczyciel zakres odpowiedzialności Poręczyciela został ograniczony „o inne koszty związane z przystąpieniem do przetargu" co jest klauzulą generalną na tyle szeroką, że pozwala na uchylenie się od odpowiedzialności za zaniechania pozostałych konsorcjantów. Powyższe, w ocenie Odwołującego oznacza, że w przypadku gdy zaistnieje przyczyna uprawniająca Zamawiającego do wypłaty wadium, Poręczyciel może uchylić się od jego zapłaty powołując się na to, że nie doszło do zawarcia umowy o zamówienie publiczne lub uzupełnienia dokumentów na wezwanie z przyczyn nie leżących po stronie „Zobowiązanego" MAL-POL Sp. z o.o., a więc jedynego podmiotu, za którego działania lub zaniechania Poręczyciel gwarantował. Odwołujący podkreślił, że zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem, wadium wniesione w innej formie niż pieniężna winno dawać Zamawiającemu taką samą swobodę dysponowania nim, jak w przypadku wniesienia wadium w formie pieniężnej. W tej sytuacji, zdaniem Odwołującego, wadium przedłożone przez wykonawcę MAL-POL Sp. z o.o. zostało wniesione w sposób nieprawidłowy, co stanowi o obowiązku odrzucenia takiej oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 7b ustawy Pzp.

Przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego zgłosił wykonawca Climamedic Sp. z o.o. Sp. k.

Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o jego oddalenie w całości jako bezzasadnego.

Krajowa Izba Odwoławcza, rozpoznając odwołanie na rozprawie i uwzględniając zgromadzony materiał dowodowy wymieniony w treści uzasadnienia, jak również stanowiska stron i uczestnika postępowania zaprezentowane na piśmie i ustnie do protokołu posiedzenia i rozprawy, ustaliła i zważyła co następuje.

Izba stwierdziła, że Odwołujący legitymuje się interesem we wniesieniu środka ochrony prawnej, o którym mowa w art. 179 ust. 1 ustawy Pzp. Zakres zarzutów, w sytuacji ich potwierdzenia się, wskazuje na pozbawienie Odwołującego możliwości uzyskania zamówienia i jego realizacji, narażając ich tym samym na poniesienie w tym zakresie wymiernej szkody.

Rozpoznając przedmiotową sprawę Izba miała na uwadze, że Zamawiający w opracowanej i przekazanej wykonawcom dokumentacji postępowania wyraźnie wyodrębnił część zamówienia obejmującą dostawę paneli nadłóżkowych. Dostawa i montaż paneli nadłóżkowych zostały osobno wskazane w definicji inwestycji w §1 projektu umowy (Załącznik nr 4 do SIWZ). W formularzu Oferta (Załącznik nr 2 do SIWZ) Zamawiający zobowiązał wykonawców do złożenia oświadczenia co do oferowanego okresu gwarancji oraz rękojmi za wady osobno dla paneli nadłóżkowych i osobno dla robót budowlanych (analogiczne informacje zostaną umieszczone w §2 ust. 3 projektu umowy). Zamawiający utworzył też osobny formularz obejmujący wyłącznie panele nadłóżkowe – Oferta cenowo-techniczna (Załącznik nr 3 do SIWZ), w którym wykonawcy ubiegający się o udzielenie zamówienia zobowiązani byli nie tylko podać parametry oferowanych paneli nadłóżkowych, ale także złożyć oświadczenie o ofercie cenowej z rozbiciem na cenę jednostkową netto, wartość netto, stawkę VAT i wartość brutto. Zamawiający zobowiązał zatem wykonawców do osobnej wyceny tej części zamówienia.

W przedmiotowej sprawie spór osadzał się na określeniu charakteru świadczenia. Konieczne stało się ustalenie czy świadczenie obejmujące szereg elementów należy uznać za świadczenie kompleksowe podlegające opodatkowaniu jednolitą stawką VAT czy też świadczenia te są odrębne z właściwymi dla nich stawkami VAT. Wytycznych w zakresie interpretacji poszczególnych świadczeń jako kompleksowych udziela polskie i europejskie orzecznictwo oraz organy administracji skarbowej. Za interpretacją Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r. (559656/l) Izba stwierdziła, że aby móc uznać, że dana usługa jest usługą jednolitą – złożoną (kompleksową), winna składać się ona

z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast dane świadczenie należy uznać za pomocnicze, jeśli nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncze świadczenie traktowane jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne oraz nie można wykonać lub wykorzystać świadczenia głównego bez świadczenia pomocniczego. Co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak
w sytuacji gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych. Jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli w skład świadczenia wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej. Istnienie jednego świadczenia złożonego nie wyklucza zastosowania do poszczególnych jego elementów odrębnych cen. Jeżeli w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Wytycznych w zakresie świadczeń kompleksowych udzielił także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd, Trybunał uznał, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Podobnie wypowiedział się Trybunał w orzeczeniu
w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen. W orzeczeniu tym Trybunał wskazał, żeza świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone. Analogicznie Trybunał orzekł w sprawie C-425/06.

Jako kryterium odrębności często stosowane w kontekście świadczeń złożonych przyjmuje się ustalenie czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot.
W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie. Zgodnie z podejściem zaprezentowanym przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, za pomocniczą należy uznać czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej, a jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną.

Podobnie, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, że świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie 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 niezależnie opodatkowane świadczenia (wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 2105/13). Świadczenie złożone charakteryzuje się kompleksowością i współzależnością wielu czynności, które wykonywane w sposób skoordynowany i efektywny mają doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu. W przypadku usług o charakterze złożonym, o wysokości stawki podatku decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą złożoną, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter (wyrok KIO z dnia 2 grudnia 2019 r., sygn. akt KIO 2341/19).

W ślad za wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 15 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Po 951/10), mając na uwadze przywołane powyżej rozstrzygnięcia, Izba podzieliła pogląd, że świadczenie złożone (kompleksowe) będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Analogiczny pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 7 września 2010 r., sygn. akt I SA/Po 550/10.

Mając na uwadze powyższe, Izba stoi na stanowisku, że w tej sprawie przedmiotu zamówienia nie można uznać za świadczenie kompleksowe. Izba stwierdziła, że dostawa paneli nadłóżkowych nie stanowi jedynie świadczenia pomocniczego w stosunku do robót budowlanych. Zarówno roboty budowlane objęte przedmiotem zamówienia, jak też dostawa paneli, wykonywane będą na rzecz tego samego Zamawiającego, w ramach tego samego zamówienia publicznego i z tego względu są ze sobą powiązane, ale mogą być traktowane rozłącznie i nie wpływa to na charakter żadnego z nich, ani też na wartość tych świadczeń. Izba uznała zatem, że prawidłowe jest objęcie dostawy paneli nadłóżkowych, jako wyrobu medycznego (okoliczność bezsporna), 8% stawką VAT. Podstawą orzeczenia Izba nie uczyniła złożonej przez Odwołującego Opinii prawnopodatkowej z dnia 21 października 2020 r. uznając jej treść za stanowisko strony.

W tym stanie rzeczy, Izba za prawidłową uznała decyzję Zamawiającego o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Podkreślić należy, że w sytuacji, gdy Zamawiający nie określił w SIWZ konkretnej stawki podatku VAT, co ma miejsce w prowadzonym postępowaniu, to na wykonawcy spoczywa obowiązek samodzielnego jej ustalenia w oparciu o aktualne przepisy, a następnie dokonania wyceny przyjętych do wyliczenia ceny oferty składników cenotwórczych, w tym stawki podatku VAT. Przyjęcie przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku

VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, który powinien skutkować odrzuceniem oferty. Co za tym idzie, nie znalazł potwierdzenia także zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 146a pkt 1 w zw. z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 2 w zw. z art. 41 ust. 2 Ustawy VAT poprzez nieuzasadnione przyjęcie, że Odwołujący zobowiązany był na potrzeby obliczenia ceny w odniesieniu do wskazanych w Ofercie cenowo - technicznej paneli nadłóżkowych w salach wentylowanych (pozycja „Panel nadłóżkowy sale wentylowana")
i pozostałych paneli nadłóżkowych (pozycja „Panel nadłóżkowy") zastosować stawkę podatku VAT 8%. W konsekwencji, nie potwierdził się także zarzut dotyczący zaniechania odrzucenia ofert złożonych przez wykonawcę ZAB-BUD Sp. z o.o. i Konsorcjum MAL-POL na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Izba nie stwierdziła także naruszenia przez Zamawiającego art. 87 ust. 1 ustawy Pzp. Przyjęta przez poszczególnych wykonawców stawka VAT nie budziła wątpliwości Zamawiającego. Wobec przekonania Zamawiającego, że właściwą dla dostawy paneli nadłóżkowych jest 8% stawka VAT, Zamawiający nie był zobowiązany do prowadzenia wyjaśnień z wykonawcami w tym przedmiocie.

Izba nie dopatrzyła się również podstaw do odrzucenia ofert złożonych przez wykonawcę ZAB-BUD Sp. z o.o. i Konsorcjum MAL-POL ze względu na nie objęcie podstawową stawką VAT elementów, które zdaniem Zamawiającego i Odwołującego, taką stawką powinny być opodatkowane. Izba stwierdziła, że zakres przedmiotu zamówienia objęty stawką 23% VAT i 8% VAT w ofertach ww. wykonawców nie budzi wątpliwości. Ewentualne uchybienia w obliczeniach cen mogą być zweryfikowane przez Zamawiającego na podstawie obowiązujących przepisów ustawy Pzp.

Za niezasadny Izba uznała zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 92 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp. Izba stwierdziła, że Zamawiający wypełnił obowiązek nałożony tym przepisem. Zamawiający wskazał też w sposób wystarczający uzasadnienie faktyczne i prawne. W ocenie Izby, informacja, że oferta podlega odrzuceniu z uwagi na błąd w obliczeniu ceny wynikający z zastosowania niewłaściwej stawki VAT jest wystarczająca i pozwalała wykonawcy na ochronę jego praw. Zasady objęcia poszczególnych czynności określonymi stawkami VAT wynikają z obowiązujących przepisów prawa.

Izba nie stwierdziła uchybień Zamawiającego także w zakresie oceny Oświadczenia Poręczyciela o udzieleniu poręczenia wniesienia zabezpieczenia zapłaty wadium z dnia 21 września 2020 r. złożonego Zamawiającemu przez Konsorcjum MAL-POL. Treść poręczenia wskazuje na świadomość Poręczyciela – Mazowieckiego Funduszu Poręczeń Kredytowych Sp. z o.o. co do podmiotów, które wspólnie składają ofertę. Poręczenie wskazuje wprost na zabezpieczenie wadium oferty złożonej wspólnie przez wszystkich członków Konsorcjum MAL-POL. Dodatkowo, do oferty załączone zostało pełnomocnictwo udzielone przez poszczególnych członków Konsorcjum MAL-POL Sp. z o.o. m.in. do wniesienia wadium
w imieniu wszystkich członków Konsorcjum. Ponadto, poręczenie to obejmuje swym zakresem wszystkie wymagane ustawą Pzp okoliczności. W ocenie Izby, treść Poręczenia w pełni zabezpiecza interesy Zamawiającego. Tym samym, zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 89 ust. 1 pkt 7b ustawy Pzp nie potwierdził się.

Z uwagi na powyższe, nie znalazł potwierdzenia także zarzut naruszenia art. 7 ust. 1 ustawy Pzp.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 192 ust. 1 i 2 ustawy Pzp, orzeczono jak w sentencji.

Biorąc powyższe pod uwagę, o kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na podstawie ustawy Pzp oraz w oparciu
o przepisy 5 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz.U. z 2018 r. poz. 972).

Przewodniczący:……...