

WYROK

z dnia 5 października 2020r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Monika Kawa-Ogorzałek

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 września 2020r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 24 sierpnia 2020 r. przez wykonawcę Siemens Healthcare Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, w postępowaniu prowadzonym przez Wojewódzki Szpital Zespolony w Kielcach

przy udziale wykonawcy KOSMED Sp. z o.o. z siedzibą w Kielcach zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego.

orzeka:

1. uwzględnić odwołanie i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, odrzucenie na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych oferty wykonawcy KOSMED Sp. z o.o. z siedzibą w Kielcach oraz nakazuje powtórzyć ocenę i badanie ofert;

2. kosztami postępowania obciążyć Zamawiającego i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł (słownie: piętnaście tysięcy złotych) uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania;

2.2. zasądza od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kwotę 18 600 zł (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych) stanowiącą uzasadnione koszty strony poniesione z tytułu wpisu od odwołania oraz 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 ze zm.), na niniejszy wyrok, w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia, przysługuje skarga, za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej, do Sądu Okręgowego w Kielcach.

Przewodniczący : **UZASADNIENIE**

Zamawiający - Wojewódzki Szpital Zespolony w Kielcach prowadzi na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U.2019 poz. 1843 ze zm., dalej: „Pzp”), postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Dostawa aparatów RTG z ramieniem C na potrzeby Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Kielcach”.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Suplemencie do Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej z dnia 28 maja 2020r., pod numerem 2020/S 103-247864.

W dniu 24 sierpnia 2020r. Odwołujący - Siemens Healthcare sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej zarzucając Zamawiającemu naruszenie art. 91 ust. 1 Pzp w zw. z art. 89 ust 1 pkt 6 Pzp poprzez wadliwy wybór oferty podlegającej odrzuceniu.

W oparciu o tak przedstawione zarzuty Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w pakietach 1,2 i 3 jako obciążonej wadą mającą wpływ na wynik postępowania,

2. powtórzenia czynności oceny ofert w postępowaniu w sposób zgodny z żądaniami Odwołującego i w wyniku tych czynności odrzucenie oferty Kosmed sp. z o.o. z siedzibą w Kielcach (dalej: „Kosmed” lub „Przystępujący”) z postępowania na podstawie art. 89 ust 1 pkt 6 Pzp.

Uzasadniając zarzuty odwołania wskazał, że zgodnie z SIWZ przedmiot zamówienia obejmuje dostawę aparatów RTG wraz z

montażem, uruchomieniem oraz przeszkoleniem personelu w zakresie obsługi i diagnostyki urządzeń:

1. Aparat RTG z ramieniem C ze wzmacniaczem obrazu 9" (pakiet 1),
2. Aparat RTG z ramieniem C ze wzmacniaczem obrazu 12" (pakiet 2),
3. Aparat RTG z ramieniem C z płaskim detektorem cyfrowym 12" (pakiet 3).

Odwolujący wskazał, że szczegółowy opis przedmiotu zamówienia zawierają Załączniki nr 2a-2c do SIWZ. W zakresie odnoszącym się do szkoleń załączniki 2a-2c zawierały następujące informacje (dla każdego pakietu osobno - informacje tożsame):

IX. WARUNKI INSTALACJI I OBSŁUGI GWARANCYJNEJ					
5.	Szkolenia dla personelu medycznego (z obsługi urządzenia) min. 3 dni	Tak, podać	Bez punktacji		
	Ilość osób szkolonych do ustalenia na etapie instalacji, szkolenia potwierdzone wydaniem				

wskazano:

1. Z tytułu realizacji przedmiotu umowy Wykonawca otrzyma wynagrodzenie w kwocie brutto (słownie:...), zgodnie z treścią złożonej oferty.

2. Wynagrodzenie, o którym mowa w ust. 1 niniejszego §, zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. 2019r. poz. 178) uwzględnia podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega ww. podatkowi.

3. Wynagrodzenie wskazane w ust. 1 zawiera w sobie koszty montażu, opakowania, transportu, rozładunku w siedzibie Zamawiającego, przeszkolenia personelu, serwisu w okresie gwarancji oraz inne koszty niezbędne do prawidłowej realizacji niniejszej umowy.

Odnosząc powyższe ustalenia do oferty złożonej przez Kosmed, Odwołujący wskazał, że wykonawca ten do formularza ofertowego dołączył własną szczegółową kalkulację cenową dla każdego pakietu:

Pakiet 1:

L.p.	Przedmiot zamówienia	Wartość netto PLN	Wartość brutto PLN	Wartość VAT PLN	Stawka VAT
1.	Aparat RTG z ramieniem C ze wzmacniaczem obrazu 9"	401 600,00	433 728,00	32 128,00	8%
2.	Komplet odzieży ochronnej	5 100,00	6 273,00	1 173,00	23%

Pakiet 2:

L.p.	Przedmiot zamówienia	Wartość netto PLN	Wartość brutto PLN	Wartość VAT PLN	Stawka VAT
1.	Aparat RTG z ramieniem C ze wzmacniaczem obrazu 12"	438 640,00	473 731,00	35 091,20	8%
2.	Komplet odzieży ochronnej	5 100,00	6 273,00	1 173,00	23%

Pakiet 3:

L.p.	Przedmiot zamówienia	Wartość netto PLN	Wartość brutto PLN	Wartość VAT PLN	Stawka VAT
1.	Aparat RTG z ramieniem C z płaskim detektorem cyfrowym	531 230,00	573 728,40	42 498,40	8%

2.	Komplet odzieży ochronnej	5 100,00	6 273,00	1 173,00	23%
----	---------------------------	----------	----------	----------	-----

Odwolujący stwierdził, że z powyższej szczegółowej kalkulacji złożonej przez Przystępującego wynika, że wykonawca ten w

cenie ofertowej zawarł dwie pozycje - aparat RTG oraz drugą pozycję dotyczącą kompletu odzieży ochronnej. W ramach przedmiotowego postępowania poza szczegółowo opisanym kompletem odzieży ochronnej wycenionym w poz. 2 Zamawiający wymagał np. instalacji, uruchomienia, przeszkolenia, wykonania testów akceptacyjnych i specjalistycznych aparatu RTG i te wszystkie usługi zgodnie z przedstawioną kalkulacją znajdują się w pozycji nr 1, na co wskazuje wprost porównanie ceny ofertowej brutto z formularza ofertowego z ceną brutto będącą podsumowaniem cen wymienionych wyżej dwóch pozycji. Kwoty brutto razem z formularza ofertowego i kalkulacji szczegółowej są tożsame, zatem odejmując od sumy brutto wartość kompletu odzieży ochronnej otrzymujemy wartość brutto pozostałych komponentów przedmiotu zamówienia w pozycji nr 1 opisanej jako aparat RTG z ramieniem C. Powyższe wskazuje, że wykonawca Kosmed dokonał wyceny wszystkich elementów składowych poza kompletem odzieży ochronnej w pozycji nr 1, w tym szkoleń, ze stawką preferencyjną 8% podczas gdy stawka poprawna dla usług szkoleniowych to stawka podstawowa tj. 23% VAT.

Odwolujący stwierdził, że powyższe działanie Przystępującego należy zakwalifikować jako błąd w obliczeniu ceny oferty, co powoduje konieczność odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust 1 pkt 6 Pzp. Wskazał, że potwierdzenie tezy, że nieprawidłowe określenie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp znajduje się w uchwałach Sądu Najwyższego. Uchwały wskazują, 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 (uchwały Sądu Najwyższego z 21 października 2011 r. (III CZP 52/11 i III CZP 53/11) oraz jednolite w tym zakresie jest także orzecznictwo KIO (KIO 728/19, wyrok z dnia 9 maja 2019 r., KIO 880/18. wyrok z dnia 21 maja 2018 r.). Odwołujący wskazał również, że usługi prowadzenia szkoleń stanowią usługę, dla której ustawa o VAT nie przewiduje możliwości zastosowania stawki preferencyjnej. 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 Załącznika nr 3 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”. Definicja legalna wyrobu medycznego zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych, nie obejmuje usług towarzyszących 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 3. Załącznik wskazuje wyłącznie sprzęt medyczny. Tym samym zastosowanie stawki preferencyjnej dla usług, które nie są wymienione w załączniku nr 3 do ustawy jest bezpodstawne.

Odwolujący zauważył, że Przystępujący w swojej ofercie potraktował usługi szkoleniowe jako element wyrobu medycznego skoro wycenił to łącznie z aparatem uwzględniając preferencyjną stawkę VAT. W ocenie Odwołującego natomiast realizacja szkoleń stanowi czynność samoistną, która występuje niezależnie od dostawy wyrobu medycznego i nie można rozszerzać katalogu usług ze stawką preferencyjną na tego typu usługi. Wskazał, że w podobnej sprawie orzekła już Krajowa Izba Odwoławcza - w wyroku o sygn. KIO 2113/19 i 2123/19 z 8 listopada 2019r. Zauważył, że także orzecznictwo, tak krajowe jak i europejskie, z zakresu prawa podatkowego podkreślają wyjątkowy charakter teorii świadczeń powiązanych, co musi skutkować koniecznością interpretacji ścisłej i nierozszerzającej jako wyjątku od zasady. Tak przykładowo w orzeczeniach NSA z dnia 1 czerwca 2011 r. sygn. akt I FSK 869/10, z dnia 28 czerwca 2011 w sprawie sygn. akt I FSK 958/10 i powołane w jego treści w szczególności orzecznictwo TSUE, tj. wyrok sygn. C-251/05 Talacre Beach Carayan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise. Odwołujący wskazał, że dodatkowo w orzeczeniu tym 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. Nierozszerzalny (niezależny) byt 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 oraz założeń biznesowych leżących po stronie podatnika (wykonawcy będącego dostawcą towarów i usług). 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. Podsumowując Odwołujący wskazał, że bezsporne w sprawie jest że:

- usługi szkoleniowe objęte stawką preferencyjną w ofercie Kosmed nie stanowią wyrobu medycznego,
- właściwa dla usług szkoleniowych stawka podatku VAT to stawka podstawowa w wysokości 23%,
- realizacja szkoleń jest czynnością samoistną, która występuje niezależnie od dostawy towaru jakim jest aparat RTG
- usługi szkoleniowe stanowią element dodatkowy wobec dostawy aparatu RTG i oba świadczenia mogą funkcjonować niezależnie.

-usługa szkoleniowa nie jest elementem niezbędnym do zrealizowania dostawy, lecz elementem wspierającym użytkowanie zamówionego sprzętu, zatem dostawa może być czynnością całkowicie samodzielna i dla jej realizacji nie jest konieczne przeprowadzenie szkoleń.

W piśmie procesowym z dnia 22 września 2020r. Przystępujący wniósł o oddalenie odwołania, stwierdzając, że jego oferta była sformułowana prawidłowo, a stawka podatku VAT zastosowana w formularzu cenowym w odniesieniu do świadczeń związanych z przeszkoleniem personelu medycznego w zakresie eksploatacji dostarczanego sprzętu, była zgodna z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług (VAT), a w związku z tym oferta nie zawierała błędów w obliczeniu ceny i nie powinna zostać odrzucona przez Zamawiającego. W opinii Przystępującego usługa przeszkolenia personelu nie stanowi w analizowanym przypadku odrębnej usługi. Przeszkolenie personelu medycznego w zakresie eksploatacji dostarczanego sprzętu jest elementem składowym dostawy (sprzedaży) tego sprzętu. Podkreślił, że zarówno TSUE, jak i polskie organy podatkowe podkreślają, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT (np. wyrok w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, pkt 18 i 19 wyroku; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2013 r. I SA/Po 880/12, interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 27 września 2013 r. sygn. IPPP3/443- 596/13-2/KC). Wskazał, że w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd, Trybunał uznał, że w przypadku, gdy dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Z kolei w wyroku z 11 maja 2017 r. sygn. I FSK 1389/15 Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) stwierdził, iż: „Jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozrwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.”

Przystępujący stwierdził, że z orzecznictwa TSUE wynika, że w przypadku jednej, złożonej transakcji, dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. wyrok z 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett Baldwin oraz ww. wyrok w sprawie CPP). Innymi słowy czynności o charakterze pomocniczym, których samoistne wykonanie nie przyniosłoby klientowi praktycznej korzyści, na gruncie podatku VAT nie powinny być traktowane jako oddzielne usługi, w oderwaniu od świadczenia zasadniczego.

W przypadku przedmiotowej oferty czynności takie jak przeszkolenie personelu medycznego w zakresie eksploatacji dostarczanego sprzętu medycznego nie powinny być traktowane jako odrębna usługa. Takie wydzielenie miałoby sztuczny charakter, bowiem zgodnie z orzecznictwem TSUE ocena, czy świadczenie ma charakter kompleksowy, powinna być dokonywana przy uwzględnieniu przede wszystkim perspektywy i oczekiwania nabywcy (w tym przypadku Szpitala). Zauważył, że przedmiotem zamówienia w analizowanej sprawie były „Zakup i dostawa aparatów RTG z ramieniem C na potrzeby Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Kielcach wraz z montażem, uruchomieniem oraz przeszkoleniem personelu w zakresie obsługi i diagnostyki”.

Ponadto Przystępujący wskazał, że zgodnie ze wzorem umowy stanowiącym załącznik nr 3 do SIWZ § 1 Przedmiot umowy: „Wykonawca przyjmuje do realizacji zamówienie na dostawę fabrycznie nowego, nieużywanego i oznakowanego zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa asortymentu tj. szt. którego typ, model oraz parametry techniczne wyspecyfikowane zostały w załączniku nr 1, który stanowi integralną część niniejszej umowy.” W dalszych postanowieniach wzoru umowy znalazły się zapisy dotyczące oczekiwanych przez Zamawiającego świadczeń dodatkowych związanych z dostawą sprzętu medycznego, w tym montażu i konfiguracji sprzętu (§ 2), zapewnienia niezbędnego oprogramowania i licencji, dokumentacji, uruchomienia sprzętu wraz z przeszkoleniem personelu w zakresie eksploatacji (§ 3), a także udzielenia gwarancji (§ 7). W jego ocenie z opisu przedmiotu zamówienia oraz z proponowanych przez Zamawiającego zapisów umowy jednoznacznie wynika, że celem Zamawiającego było

nabycie sprzętu medycznego (aparatów RTG z ramieniem C). Wszystkie pozostałe świadczenia miały stanowić natomiast istotny element pomocniczy, umożliwiający korzystanie przez Zamawiającego z nabytego sprzętu. Potwierdza to opis przedmiotu zamówienia oraz wskazane powyżej szczegółowe zapisy proponowanego wzoru umowy, które na pierwszy plan wysuwają dostawę sprzętu medycznego. Wszystkie pozostałe świadczenia stanowią uzupełnienie tej dostawy. Wbrew zatem twierdzeniom Odwołującego i niektórym powołanym przez niego w odwołaniu stanowiskom organów administracji, świadczenie nie musi być niezbędne dla realizacji danej dostawy, by stanowiło jej element składowy. W świetle orzecznictwa TSUE istotne jest, by takie świadczenie nie stanowiło dla klienta celu samego w sobie, ale było środkiem do lepszego wykorzystania dostarczonego towaru. TSUE w powołanym wyżej, kluczowym dla klasyfikacji świadczeń złożonych, wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 (Card Protection Plan Ltd.), stwierdził w szczególności, iż: "świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT; należy określić zasadnicze cechy transakcji w celu ustalenia, czy podatnik świadczy na rzecz klienta, który jest typowym klientem, kilka odrębnych usług zasadniczych czy też jedną usługę. 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, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej".

Według Przystępującego, nie ulega wątpliwości, że wszystkie oczekiwane przez Zamawiającego świadczenia związane z dostawą sprzętu medycznego mają na celu lepsze wykorzystanie dostarczonego sprzętu. W szczególności, przeszkolenie personelu medycznego w zakresie eksploatacji dostarczanego sprzętu ma na celu umożliwienie odpowiedniego i zgodnego z przeznaczeniem i zasadami eksploatacji korzystania z tego sprzętu. Co więcej, przeszkolenie nabywcy towaru z zasad korzystania z tego towaru należy w analizowanym przypadku uznać za jeden z obowiązkowych elementów umowy sprzedaży, zgodnie przepisami prawa cywilnego. W myśl art. 546 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93, ze zm. dalej „KC”):

§ 1. Sprzedawca obowiązany jest przed zawarciem umowy udzielić kupującemu potrzebnych wyjaśnień o stosunkach prawnych i faktycznych dotyczących rzeczy.

§ 2. Sprzedawca obowiązany jest wydać posiadane przez siebie dokumenty, które dotyczą rzeczy. Jeżeli treść takiego dokumentu dotyczy także innych rzeczy, sprzedawca obowiązany jest wydać uwierzytelniony wyciąg z dokumentu. Ponadto, jeżeli jest to potrzebne do należytego korzystania z rzeczy zgodnie z jej przeznaczeniem, sprzedawca obowiązany jest załączyć instrukcję i udzielić wyjaśnień dotyczących sposobu korzystania z rzeczy.

Z powyższych regulacji wynika, że udzielenie kupującemu wyjaśnień dotyczących sposobu korzystania z nabytej rzeczy jest jednym z obowiązków sprzedającego (dostawcy). Przepis ten dotyczy także stosunków między przedsiębiorcami (por. Kodeks cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. Mariusz Załucki, Legalis, 2020). Z tej perspektywy trudno wyobrazić sobie, by przeszkolenie personelu szpitala z zasad korzystania ze sprzętu medycznego stanowiło odrębną usługę, którą Szpital mógłby nabyć niezależnie od nabycia sprzętu (np. bez nabycia tego sprzętu taka usługa nie miałaby sensu ekonomicznego) lub którą mógłby wyświadczyć Szpitalowi inny podmiot. Przeciwnie, świadczenie takie powinno być zrealizowane przez Wykonawcę będącego dostawcą sprzętu. Wydzielenie tego świadczenia i traktowanie jako odrębnej usługi miałyby sztuczny charakter.

Przystępujący zauważył, że Zamawiający był zainteresowany uzyskaniem wszystkich dodatkowych świadczeń związanych z dostarczaniem towarami od jednego wykonawcy. Zamówienie nie dopuszczało realizacji dodatkowych świadczeń przez innych wykonawców ani realizacji przez jednego wykonawcę tylko niektórych dodatkowych świadczeń związanych z dostarczaniem towarami. Ponadto, wynagrodzenie wykonawcy za realizację dostaw obejmuje wszystkie inne elementy i świadczenia związane z dostawą, tzn. Wykonawcy nie przysługuje żadne dodatkowe czy odrębne wynagrodzenie za te świadczenia. Zgodnie z § 5 Wynagrodzenie: „Z tytułu realizacji przedmiotu umowy Wykonawca otrzyma wynagrodzenie w kwocie brutto zł (słownie:...), zgodnie z treścią złożonej oferty. (...) Wynagrodzenie wskazane w ust. 1 zawiera w sobie koszty montażu, opakowania, transportu, rozładunku w siedzibie Zamawiającego, przeszkolenia personelu, serwisu w okresie gwarancji oraz inne koszty niezbędne do prawidłowej realizacji niniejszej umowy.”

Przystępujący wskazał, że Zamawiający nie przewidział we wzorze umowy ani nie oczekiwał od oferentów wyodrębnienia w ofercie pozycji dotyczącej przeszkolenia pracowników w formularzu cenowym, co dodatkowo świadczy o tym, że nie należy tych świadczeń traktować jako samoistnej usługi do której ma zastosowanie inna stawka aniżeli do usługi stanowiącej główny przedmiot oferty. Niezrozumiale dla Przystępującego, jest stanowisko Odwołującego, zgodnie z którym tylko jedno ze wskazanych świadczeń pomocniczych, polegające na przeszkoleniu personelu Szpitala, miałyby stanowić odrębną usługę (opodatkowaną 23% VAT) podczas gdy pozostałe świadczenia dodatkowe określone w zamówieniu, takie jak montaż i konfiguracja sprzętu, zapewnienie niezbędnego

oprogramowania i licencji, dokumentacji, uruchomienie sprzętu czy udzielenie gwarancji, mają stanowić element składowy dostawy sprzętu medycznego. Przyjmując za prawidłowe stanowisko Odwołującego wszystkie te świadczenia należałoby uznać za odrębne usługi opodatkowane stawką 23%. Skoro bowiem zdaniem Odwołującego możliwe jest przeszkolenie pracowników Szpitala niezależnie od dokonania na rzecz Szpitala dostawy sprzętu medycznego, to według tych samych zasad należałoby traktować usługi montażu i konfiguracji, pierwszego uruchomienia, czy też udzielania nabywcy gwarancji. Odwołujący się nie uzasadnił jednak dlaczego świadczenia związane z przeszkoleniem personelu Szpitala w zakresie eksploatacji sprzętu miałyby być traktowane szczególnie i w odróżnieniu od innych świadczeń dodatkowych miałyby zostać uznane za odrębne usługi.

Zdaniem Przystępującego, stanowisko Odwołującego jest błędne i niezgodne z zasadami kwalifikowania świadczeń na potrzeby opodatkowania VAT wynikającymi z właściwych przepisów i orzecznictwa. Kluczowe jest w tym przypadku dokonanie oceny przedmiotu świadczenia z perspektywy nabywcy (Szpitala). Zarówno dokumentacja zamówienia, jak i inne okoliczności związane z realizacją dostawy wskazują, że przedmiotem tym jest dostawa sprzętu medycznego, natomiast wszystkie pozostałe elementy określone w zamówieniu (wzorce umowy) stanowią świadczenia pomocnicze, które nie stanowią dla Szpitala celu samego w sobie tylko umożliwiając lepsze korzystanie z nabytego sprzętu. Dotyczy to w szczególności przeszkolenia personelu Szpitala w zakresie korzystania z tej aparatury. Nie powinno się tych świadczeń wyodrębniać jako odrębne usługi, gdyż miałyby to charakter sztuczny. Wszystkie te świadczenia stanowią bowiem jedną czynność (świadczenie kompleksowe) na potrzeby opodatkowania VAT.

W związku z tym Zamawiający prawidłowo uznał, że oferta przedstawiona przez Kosmed nie zawierała błędu w obliczeniu ceny a przyjęta stawka podatku VAT 8% dotycząca dostawy aparatów RTG z ramieniem C była prawidłowa, gdyż zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 lipca 2020 r. ma ona zastosowanie do dostaw wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 175, 447 i 534) dopuszczonych do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (bez względu na kod CN).

Krajowa Izba Odwoławcza uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również oświadczenia, stanowiska stron złożone w trakcie rozprawy, ustaliła i zważyła, co następuje:

Odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

W pierwszej kolejności Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 189 ust. 2 Pzp.

Następnie Izba ustaliła, że Odwołujący spełnia określone w art. 179 ust. 1 Pzp przesłanki korzystania ze środków ochrony prawnej, tj. ma interes w uzyskaniu zamówienia, a zarzucane naruszenie przez Zamawiającego przepisów Pzp może spowodować poniesienie przez niego szkody, polegającej na nieuzyskaniu zamówienia.

Izba dopuściła do udziału w postępowaniu wykonawcę Kosmed sp. z o.o. z siedzibą w Kielcach zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

Przechodząc do merytorycznego rozpoznania odwołania wskazać należy, że zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera ona błąd w obliczeniu ceny oferty. Zgodnie z uchwałami Sądu Najwyższego III CZP 52/11 oraz III CZP 53/11 błędem w obliczeniu ceny skutkującym koniecznością jej odrzucenia jest zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT.

W niniejszej sprawie rozstrzygnięcia Izby wymagało, czy zastosowanie przez Przystępującego 8% stawki podatku od towarów i usług w zakresie usług szkoleniowych było działaniem prawidłowym. Odwołujący wywodził, że usługi te powinny zostać opodatkowane stawką podstawową tj. 23%, natomiast Przystępujący stał na stanowisku, że szkolenie personelu w każdej części zamówienia może zostać opodatkowane stawką preferencyjną, tj. 8% stawki podatku od towarów i usług.

Na wstępie wskazać należy, że Przystępujący na rozprawie oraz w złożonym piśmie procesowym potwierdził, że usługa szkoleniowa została przez niego opodatkowana preferencyjną stawką podatku VAT w wysokości 8%, a więc kwestia ta jest w niniejszej sprawie bezsporna.

Uwzględniając więc powyższe zauważyć należy, że zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usług związane z żyzywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 8%. W pozycji 105 powyższego załącznika wskazane 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". Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych, wyrób medyczny to 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.

Wskazać należy, że Zamawiający w załącznikach 2a, 2b oraz 2c do SIWZ zawierających Opis parametrów technicznych oferowanych urządzeń w punkcie 4 części IX "Warunki instalacji i obsługi gwarancyjnej" ww. załączników postawił wymóg dotyczący konieczności przeprowadzenia szkoleń dla personelu z obsługi urządzenia. Ponadto Zamawiający w § 4 ust. 5 wzoru umowy (załącznik nr 3 do SIWZ) wskazał, że uruchomienie sprzętu wraz z przeszkoleniem personelu w zakresie eksploatacji nastąpi w miejscu docelowego użytkowania urządzenia w Wojewódzkim Szpitalu Zespolonym w Kielcach w terminie uzgodnionym z Zamawiającym. Zakończenie czynności zostanie potwierdzone protokołem z przeprowadzonego szkolenia. Natomiast w ustępie 3 § 5 wzoru umowy wskazano, że "wynagrodzenie wskazane w ust. 1 zawiera w sobie koszty montażu, opakowania, transportu, rozładunku w siedzibie Zamawiającego, przeszkolenia personelu, serwisu w okresie gwarancji oraz inne koszty niezbędne do prawidłowej realizacji niniejszej umowy".

Skład orzekający uwzględniając powyższe postanowienia zawarte w dokumentacji postępowania uznał, że zasadniczym przedmiotem niniejszego zamówienia we wszystkich trzech częściach była dostawa aparatów RTG z ramieniem C, natomiast usługi szkoleniowe były jedynie usługą towarzyszącą tej dostawie. Podkreślić należy, że zgodnie z ustawą o wyrobach medycznych aparaty RTG z ramieniem C należy uznać za wyrób medyczny dla którego ustawa o wyrobach medycznych przewiduje konieczność dostarczenia określonej dokumentacji, w tym instrukcji obsługi takiego urządzenia. Ustawa ta nie uzależnia natomiast prawidłowości świadczenia od konieczności przeprowadzenia szkoleń, tym bardziej że jak wcześniej wskazano wraz ze sprzętem medycznym dołączana jest do niego instrukcja obsługi, która określa prawidłowy sposób użytkowania sprzętu. Ponadto w opinii składu orzekającego, samo przeprowadzenie szkolenia w momencie dostawy niczym nie różni się w przypadku przeprowadzenia ich po dostawie, a Przystępujący ani Zamawiający nie wskazali na takie różnice. Zgodzić się należało z Odwołującym, że konieczność przeprowadzenia szkolenia personelu może się pojawić również w okresie późniejszym tj. np. wówczas, gdy do obsługi tego urządzenia w przyszłości zostaną oddelegowani nowi pracownicy, a na rynku - jak wynika z przedłożonego przez Odwołującego dowodu - szkolenia takie są prowadzone przez profesjonalne podmioty, a więc istnieje obiektywna możliwość nabycia takiej usługi przez Zamawiającego. Powyższe, w ocenie składu orzekającego, pozwala na stwierdzenie, że usługi szkoleniowe są wyłącznie usługą towarzyszącą, a przedmiot zamówienia, wyszczególniony przez Zamawiającego w pozycji IX pkt 5 załączników 2a-2c stanowi jedynie dodatkowe elementy zamówienia, dla których ustawa o podatku od towarów i usług nie przewiduje możliwości zastosowania stawki preferencyjnej. Izba nie podzieliła stanowiska prezentowanego przez Przystępującego, że dostawę sprzętu medycznego i usługę szkolenia należy traktować jako świadczenie jednolite. Skład orzekający uznał bowiem, że w rozpoznawanej sprawie świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmienia to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia Zamawiającego. W związku z tym świadczenia te powinny być traktowane jako dwie niezależnie opodatkowane czynności. Powyższe potwierdza również fakt, że usługa szkoleniowa nie jest elementem niezbędnym do zrealizowania dostawy, lecz elementem niezbędnym do użytkowania zamówionego sprzętu. Stanowi to zasadniczy powód dla uznania, że dostawa może być czynnością całkowicie samodzielną i dla jej realizacji nie jest konieczne przeprowadzenie szkoleń.

Izba stwierdziła ponadto, że prezentowane przez Przystępującego stanowisko co do opodatkowania usługi szkoleniowej preferencyjną stawką podatku VAT godziłoby w stabilność systemu prawa podatkowego. Wskazać bowiem należy, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku o sygn. C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, dał prymat ochronie zasady nierozszerzania 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 rozdzielnosci 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 nierozzerwalnie 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). Taki pogląd nie zasługuje także na aprobatę ze względu na wskazywaną przez Odwołującego zasadę dotyczącą konieczności ścisłego interpretowania wyjątków od zasady, celu w postaci harmonizacji przepisów podatkowych na terenie UE oraz ochrony zasady uczciwej konkurencji.

Podsumowując powyższe rozważania wskazać należy, że przez niezależny lub powiązany byt świadczeń w znaczeniu obiektywnym należy uznać taką sytuację, iż 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 nabywania usług szkoleniowych dla obsługi zamawianego obecnie sprzętu, choćby w przypadku zmian personalnych w jego strukturach zatrudnienia. Sama zaś dostawa, jak wyżej wskazano, może obyć się bez usługi szkoleniowej, w szczególności bowiem brak szkoleń nie warunkuje odbioru aparatów RTG z ramieniem C i możliwości jego użytkowania. Realizacja szkoleń jest także usługą samoistną, która występuje niezależnie od dostawy ww. sprzętu medycznego i może być usługą całkowicie samodzielną. Prezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku KIO z dnia 8 listopada 2019 r., sygn. akt 2113/19 i KIO 2123/19, a także w wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 17 listopada 2017 r., sygn. akt KIO 2297/17 oraz z dnia 14 lutego 2019 r. sygn. akt KIO 126/19. W wyroku o sygn. akt KIO 2297/19 Izba stwierdziła, że: "(...) sam efekt szkoleń nie decyduje o uznaniu szkolenia za usługę pomocniczą do dostawy towaru. (...) Podnoszony przez Zamawiającego efekt szkoleń, w ocenie Izby, nie decydował o możliwości uznania szkolenia za usługę pomocniczą w stosunku do dostawy 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.

Podsumowując stwierdzić należy, 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 sądowe 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 powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp oraz w oparciu o przepisy § 5 ust. 2 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 2018r., poz. 972).

Przewodniczący: