

WYROK

Warszawa, dnia 5 maja 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Robert Skrzyszewski

Protokolant: Klaudia Kwadrans

po rozpoznaniu na rozprawie z udziałem stron i uczestnika w dniu 15 kwietnia 2025 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 17 marca 2025 r. przez wykonawcę INT-TECH K.K. sp. j. z siedzibą w Białymstoku w postępowaniu prowadzonym przez Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony im. J.Ś. w Białymstoku

przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego w postępowaniu o sygn. akt KIO 970/25 wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie

orzeka:

1. oddala odwołanie;

2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę INT-TECH K.K. sp. j. z siedzibą w Białymstoku i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę INT-TECH K.K. sp. j. z siedzibą w Białymstoku tytułem wpisu od odwołania.

Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych.

Przewodniczący.....

Sygn. akt: KIO 970/25

Uzasadnienie

Zamawiający: Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony im. J.Ś. w Białymstoku wszczął postępowania o udzielenie zamówienia publicznego pod nazwą: „Modernizacja, remont i przebudowa części budynku nr 5 w zakresie piętra I z przeznaczeniem na Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii- ETAP II”, oznaczenie postępowania: DA.ZP.242.2.2025.

W dniu 22 stycznia 2025r. nastąpiło ogłoszenie zamówienia pod numerem 2025/BZP 00056194/01.

W dniu 11 marca 2025r. Zamawiający poinformował wykonawców w ubiegających się o udzielenie zamówienia, w tym Odwołującego: INT-TECH K.K. spółka jawna z siedzibą w Białymstoku o wyborze, jako najkorzystniejszej, oferty wykonawcy S. Nieruchomości spółka z o.o. z siedzibą w Warszawie, zwanego dalej Przystępującym.

Nie zgadzając się z powyższą czynnością Zamawiającego Odwołujący w dniu 17 marca 2025 r. wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej od niezgodnych z przepisami ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1320), zwanej dalej ustawą Pzp czynności i zaniechań Zamawiającego, podjętych w postępowaniu o udzielenie w/w zamówienia, tj.:

- czynności oceny oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie jako najkorzystniejszej,
- czynności wyboru oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie jako najkorzystniejszej na podstawie art. 239 ust. 1 ustawy Pzp podczas gdy błąd w obliczeniu ceny nie pozwala na przyznanie w/w wykonawcy maksymalnej ilości punktów w kryterium oceny ofert,
- zaniechania odrzucenia oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, pomimo, że jego oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT,
- zaniechania wyboru oferty Odwołującego, jako oferty najkorzystniejszej spośród ofert niepodlegających odrzuceniu, na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w Specyfikacji Warunków Zamówienia (dalej „SWZ”).

W związku z powyższym, Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

- art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp - poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o., mimo, że zawiera błędy w obliczeniu ceny polegające na opodatkowaniu całości zamówienia stawką podatku VAT w wysokości 23%, zamiast zastosowania dwóch stawek VAT: stawki 8% VAT na wykonanie instalacji gazów medycznych i dostawę wyposażenia (dezynfekторы) i stawki 23% VAT na pozostałą część zamówienia publicznego,
- art. 239 ustawy Pzp (w zw. z art. 266 ustawy Pzp) – poprzez wybór oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z

o.o., mimo że oferta tego wykonawcy powinna zostać odrzucona oraz zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia

- art. 16 ust. 1 pkt 1) i art. 17 ust. 2 ustawy Pzp – poprzez wybór jako najkorzystniejszej oferty wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o., mimo, że oferta tego wykonawcy podlega odrzuceniu, co narusza zasadę prowadzenia postępowania w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji i równe traktowanie wykonawców.

Wskazując na powyższe, Odwołujący wnosil:

- unieważnienie czynności Zamawiającego polegającej na wyborze jako najkorzystniejszej oferty S. Nieruchomości sp. z o.o. oraz nakazanie Zamawiającemu odrzucenia oferty tego wykonawcy na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp,

- nakazanie Zamawiającemu przeprowadzenia czynności ponownego badania i oceny ofert z pominięciem ofert odrzuconych, a w efekcie wybór oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej w postępowaniu,

- obciążenie Zamawiającego kosztami postępowania odwoławczego, w tym zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów zastępstwa przed Krajową Izbą Odwoławczą.

ewentualnie:

- nakazanie Zamawiającemu unieważnienie postępowania o zamówienie publiczne na podstawie art.255 pkt 6 ustawy Pzp, z powodu błędów i nieprawidłowości w toku postępowania i naruszenie przepisów art. 226 pkt 10 ustawy Pzp, art. 223 ust. 1 w zw. z art. 225 ust. 2 pkt 2 i 4 ustawy Pzp, art. 253 ust. pkt 2 ustawy Pzp polegające na tym, że mimo prowadzenia wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert w zakresie ceny i różnych sposobów jej obliczenia przez wykonawców w zakresie stosowanych stawek podatku VAT, Zamawiający nieobiektywnie i bez żadnej argumentacji dokonał samowolnie poza kryteriami wyboru oferty jako najkorzystniejszej i nie wskazał uzasadnienia faktycznego i prawnego określenia przyjętej przez niego ceny zamówienia, przez co istotnie naruszył zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Ponadto Odwołujący wnosil o dopuszczenie i przeprowadzenie następujących dowodów z dokumentów:

a) Rozstrzygnięcie Zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespólnego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 03.08.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Modernizacja części budynku nr 1 Szpitala na potrzeby Oddziału Rehabilitacji Kardiologicznej” nr DA.ZP.242.26.2023,

b) Rozstrzygnięcie zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespólnego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 16.10.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Zmiana funkcji budynku dawnego ZPO na potrzeby zespołu poradni specjalistycznych przy ul. M.W. 2/1 w Białymstoku” nr DA.ZP.242.44.2023 wraz z ofertą Odwołującego z dnia 06.10.2023r.,

c) Deklaracja zgodności SRN: GB-MF-000026647 dot. zgodności wyrobu medycznego dezynfektorów z rozporządzeniem MDR nr 2017/745 w sprawie wyrobów medycznych,

d) Oferta podwykonawcy MEDSAN spółka z o.o. w Warszawie nr 2025/00034 z dnia 11.02.2025 dot. wykonania systemu rurociągowego gazów medycznych,

e) Interpretacja indywidulana Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2014 r. (IPPP1/443-567/14-2/MPe),

f) Projekt wykonawczy instalacji gazów medycznych, opis techniczny wraz ze szczegółowymi projektami – rysunkami technicznymi instalacji sanitarnych dotyczących gazów medycznych (pdf5-opis - PDF Gazy- sanitarne wykonawcze - dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ),

g) Szczegółowa specyfikacja techniczna wykonania i odbioru robot budowlanych w zakresie instalacji sanitarnych – gazy medyczne (pdf SST bud nr 5 - PDF Gazy- sanitarne wykonawcze - dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ),

h) Opis przedmiotu zamówienia („Opis budynku nr 5 II Etap” – dokumentacja zamienna Etap II w załączniku nr 8 do SWZ),

i) Projekt umowy – załącznik nr 7 do SWZ

Odwołujący w swoim odwołaniu przedstawił następujące stanowisko: „(...)Zgodnie z rozdziałem 4 SWZ - "Opis przedmiotu zamówienia" obowiązkiem wykonawcy będzie wykonanie kompleksowych robót polegających na modernizacji, remoncie i przebudowie fragmentu budynku, a nadto, że szczegółowy opis przedmiotu zamówienia (Załącznik nr 8 do SWZ) został zawarty w dokumentacji projektowej – projektach budowlanych i projektach wykonawczych wielobranżowych, a przede wszystkim projektach zamiennych.

Do upływu terminu składania ofert w postępowaniu, oferty złożyło 10 wykonawców, w tym Odwołujący i S.

Nieruchomości spółka z o.o. (dalej: S. Nieruchomości), oferując wykonanie przedmiotu zamówienia za następujące kwoty:

1.PB Pożarski Budownictwo spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k.- 8.853.133,21 + VAT 23% od kwoty 17.833.233,46 zł i 8% od kwoty 349.566,40 zł, co daje łącznie 10.806.853,85 zł brutto;

2.Tresbud spółka z o.o. - 7.256.123,68 + VAT 23% od kwoty 6.754.423,68 zł i 8% od kwoty 501.700,00 zł, co daje łącznie 8.849.777,13 zł bruto;

3.Primater spółka z o.o. – 4.847.311,41 + VAT 23%, co daje łącznie 5.962.193,03 zł brutto;

4.Odwołujący – 6.922.200,00 zł + VAT 23% od kwoty 6.235.000,00 zł i 8% od kwoty 687.200,00 zł, co daje łącznie 8.411.226,00 zł brutto;

5.Szczuka Inżynieria Elektryczna K.S. – 7.530.488,30 zł + VAT 23% od kwoty 993.669,30 zł i 8% od kwoty 536.819,00 zł, co daje łącznie 9.181.977,76 zł brutto;

6.Prokreo M.J. - 8.452.000,00 zł + VAT 23%, tj. 10.395.960,00 zł brutto;

7.Makro-Tech Kamil Romanowicz - 8.749.000,00 zł + VAT 23% tj. 10.761.270,00 zł brutto;

8.MK-BUD spółka z o.o. - 8 185 031,00 zł + VAT 23% i 8%, co daje łącznie 10.030.088,13 zł brutto;

9.S. Nieruchomości spółka z o.o. – 6.833.373,98 zł + VAT 23%, co daje łącznie 8.405.050 zł brutto;

10.Eko Invest spółka z o.o. - 8.495.000,00 zł + VAT: 23%, co daje łącznie 10.448.850,00 zł brutto.

Jak wynika z powyższego zestawienia, połowa wykonawców biorących udział w postępowaniu, zastosowali zróżnicowane stawki podatku VAT w wysokości 23% i 8%, zaś druga połowa wykonawców przy obliczaniu ceny zastosowali podstawową stawkę VAT 23%. Jednocześnie, mimo powyższych rozbieżności, wysokość zastosowanych stawek podatku VAT 23% w ofercie S. Nieruchomości mimo, iż było przedmiotem pytań Zamawiającego i wyjaśnień z wykonawcami, nie przełożyło się na efekt końcowy w rozstrzygnięciu przetargu. Zamawiający ostatecznie uznał błędnie cenę wskazaną w ofercie S. Nieruchomości za prawidłową i dokonał wyboru tej oferty zamiast ją odrzucić w żaden sposób tego nie argumentując.

Zgodnie z pkt 5 Rozdziału 20. „Sposób obliczenia ceny” SWZ wykonawca zobowiązany był podać cenę oferty netto i brutto z uwzględnieniem podatku VAT. Dalej w pkt 6 wskazano, że do porównania ofert Zamawiający przyjmuje cenę brutto za całość zamówienia w odniesieniu do podatników będących podatnikiem podatku od towarów i usług w pozostałych przypadkach porównywana będzie cena netto. Zamawiający zatem nie wskazał jakie stawki VAT winny znaleźć zastosowanie do obliczenia ceny bruto oferty. Co istotne, obowiązek weryfikacji zastosowanej przez wykonawców stawki podatku w złożonych ofertach spoczywa na Zamawiającym, który obowiązany jest prowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznie rzetelnie, z poszanowaniem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz w sposób zapewniający porównywalność ofert.

W przypadku braku określenia przez Zamawiającego stawki VAT w SWZ, obowiązek Zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku, która jako element cenotwórczy ma niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny. W konsekwencji, jeżeli Zamawiający nie "narzucił" w danym postępowaniu stawki VAT, która winna znaleźć zastosowanie, to winien każdorazowo badać czy dany wykonawca zastosował do kalkulacji ceny stawkę VAT w prawidłowej wysokości. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku jest równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia.

Zgodnie z treścią art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp, Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą KIO zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, który obliuguje Zamawiającego do odrzucenia oferty, jeżeli Zamawiający nie określił w SWZ stawki właściwej dla przedmiotu zamówienia, zostawiając wykonawcom określenie jej wysokości.

Co do zasady, zgodnie z art. 41 ust. 1 oraz art. 146aa ust. 1 pkt 1 Ustawy VAT, towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową w wysokości 23%. Ustawa VAT w określonych przypadkach przewiduje możliwość zastosowania stawki obniżonej VAT, m.in. w wysokości 8%. Art. 41 ust. 2 Ustawy VAT (i powiązany z nim art. 146aa ust. 1 pkt 2 Ustawy VAT) wskazują, że "dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z żywnością (PKWiU 56), stawka podatku wynosi

7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1". Biorąc pod uwagę zakres prac stanowiących przedmiot zamówienia należy zwrócić uwagę na punkt 13 załącznika nr 3 Ustawy VAT ("Załącznik"), który wskazuje, że stawką 8% objęte są, bez względu na kod CN, wyroby medyczne, wyposażenie wyrobów medycznych, systemy i zestawy zabiegowe, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z w/w przepisami, dla wykonania instalacji gazów medycznych, paneli gazów medycznych jako w efekcie wyrobów medycznych oraz dostawy i montażu dezynfektorów, właściwą stawką podatku VAT jest stawka 8%.

Odwolujący wskazuje, że zgodnie z rozdziałem 4 SWZ – "Opis przedmiotu zamówienia" obowiązkiem wykonawcy będzie wykonanie modernizacji, remontu i przebudowy fragmentu budynku nr 5 (I piętro) z przeznaczeniem na Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J.Ś. w Białymstoku przy ulicy Marii Skłodowskiej-Curie 25, przy czym szczegółowy zakres robót i prac objętych zamówieniem określony został w załączonej dokumentacji projektowej – Załącznik nr 8 do SWZ z uwzględnieniem wymagań w zakresie dostępności dla osób niepełnosprawnych (art. 100 Pzp). Jednocześnie określono w pkt 5 rozdziału 4 SWZ, że wszystkie użyte materiały muszą być dopuszczone do obrotu na terytorium RP, posiadać wszelkie wymagane przez przepisy prawa świadectwa, certyfikaty, atesty, deklaracje zgodności, oraz spełniać wszelkie wymagane przez przepisy prawa wymogi w zakresie norm bezpieczeństwa. W treści załącznika nr 8 do SWZ, w szczególności w projekcie wykonawczym instalacji sanitarnych zawarto szczegółowy opis poszczególnych instalacji, w tym instalacji gazów medycznych. Przewidziano wyposażenie przebudowywanego budynku nr 5 Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J. Śniadeckiego w Białymstoku w instalację gazów medycznych tj. tlenu, próżni, dwutlenku węgla, podtlenu azotu i sprężonego powietrza air 5. Projektowana instalacja będzie zasilana z istniejących źródeł gazów poprzez włączenie do istniejącego przyłącza gazów medycznych i istniejącej instalacji próżni. Zaprojektowano przebudowę głównej skrzynki zaworowo-redukcyjnej SZR gazów tlenu, sprężonego powietrza, podtlenu azotu. Do nowoprojektowanej skrzynki SZR ma nastąpić podłączenie istniejących leżaków gazów medycznych oraz nowoprojektowanej instalacji gazów medycznych budynku nr 5. Wskazano również, że rurociągi gazów medycznych i próżni będą wykonane z rur miedzianych ciągnionych gatunku M1- R wg normy PN-88/H-82120. Rurociągi i armatura dla instalacji gazów medycznych musi posiadać atest wytwórni. Montaż instalacji gazów medycznych powinno wykonywać wyspecjalizowane przedsiębiorstwo. W opracowaniu w dziale dotyczącym gazów medycznych przywołano także szereg przepisów dotyczących wyrobów medycznych, w tym obowiązujących Polskich Norm (PN) wskazując m.in. Wytyczne Projektowania Szpitali Zeszyt III – „Instalacje i urządzenia gazów sprężonego powietrza i próżni dla celów medycznych i laboratoryjnych”; Ustawa o wyrobach medycznych z dnia 10 maja 2010r; Dyrektywa Rady Wspólnot Europejskich 93/42/EWG dotycząca wyrobów medycznych; „Consensus statements” of Noufied Bodies Medical Devices on Council Direcuves 90/385/EEC, 93/42/EEC and 98/79/EC; rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 3 listopada 2004 w sprawie wymagań zasadniczych dla wyrobów medycznych różnego przeznaczenia; PN-EN ISO 14971:2010 Wyroby medyczne - Zastosowanie zarządzania ryzykiem do wyrobów medycznych; PN-EN 1041:2009 Informacja dostarczana przez producenta wraz z wyrobem medycznym. Należy zauważyć, że zgodnie z wymaganiami Dyrektywy Rady 93/42/EWG, rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 w sprawie wyrobów medycznych oraz ustawą o wyrobach medycznych z dnia 7 kwietnia 2022r., ustawą z dnia 15 kwietnia 2011r. o działalności leczniczej, rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 12 stycznia 2011r. w sprawie wymagań zasadniczych oraz procedur oceny zgodności wyrobów medycznych i rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 5 listopada 2010r. w sprawie sposobu klasyfikowania wyrobów medycznych (§ 4 ust. 1 pkt 4 ppkt 3) – takie wyroby jak punkty poboru gazów medycznych, zawory do gazów medycznych, skrzynki zaworowo-kontrolne z sygnalizatorem, jednostki zaopatrzenia medycznego (tablice poboru gazów, panele nadłóżkowe, kolumny, sufitowe jednostki zasilające), system rurociągowy do gazów medycznych, powinny posiadać aprobatę CE dla wyrobu medycznego odpowiedniej klasy (klasa IIb wedle reguły 11 z w/w rozporządzenia), deklarację zgodności wytwórcy oraz potwierdzenie złożenia wniosku zgłoszenia wyrobu do Urzędu Rejestracji Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych. Zaznaczyć należy, że te elementy świadczenia dedykowane instalacji gazów medycznych zostały na gruncie postępowania o udzielenie zamówienia wyraźnie wyodrębnione, o czym świadczą projekt wykonawczy instalacji gazów medycznych (załącznik nr 8 do SWZ), opis techniczny wraz ze szczegółowymi projektami – rysunkami technicznymi instalacji sanitarnych dotyczących gazów medycznych (pdf5-opis - PDF Gazy- sanitarne wykonawcze - dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ), szczegółowa specyfikacja techniczna wykonania i odbioru robót budowlanych w zakresie instalacji sanitarnych – gazy medyczne (pdf SST bud nr 5

- PDF Gazy- sanitarne wykonawcze -dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ). Instalacja gazów medycznych została zaprojektowana jako odrębna instalacja, na którą został wykonany odrębny projekt budowlano-wykonawczy, z wyszczególnieniem ilości oraz rodzaju zastosowanych materiałów i urządzeń.

Nadto, zgodnie z treścią załącznika zawartego pn. „Opis budynku nr 5 II Etap” – dokumentacja zamienna Etap II w załączniku nr 8 do SWZ, Zamawiający wskazał, że w ramach realizacji przedmiotu zamówienia należy wykonać wszystkie dostawy, roboty budowlane, instalacyjne i montażowe przewidziane w dokumentacji projektowej i rysunkach zamiennych dla piętra I budynku nr 5, na którym znajdować się będzie: Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii. W ramach zamówienia przewidziano dostawę i montaż dezynfektorów myjni w ilości 5 sztuk („Opis budynku nr 5 II Etap” – dokumentacja zamienna Etap II w załączniku nr 8 do SWZ). Istotne jest, że urządzenia te są wyrobami medycznymi i posiadają stosowny certyfikat, który został przedłożony Zamawiającemu przez Odwołującego w procedurze wyjaśnień treści oferty w zakresie VAT w odpowiedzi na zapytanie Zamawiającego. Zgodnie bowiem z treścią art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 7 kwietnia 2022r. o wyrobach medycznych, wyrób, system lub zestaw zabiegowy przeznaczony do stosowania przez użytkowników niebędących laikami oraz wyrób, system lub zestaw zabiegowy udostępniony w celu używania przez użytkowników niebędących laikami ma deklarację zgodności UE albo oświadczenia, o których mowa w lub rozporządzenia 2017/745, oraz etykiety i instrukcje używania w języku polskim lub języku angielskim, z wyjątkiem informacji przeznaczonych dla pacjenta, które podaje się w języku polskim lub wyraża za pomocą zharmonizowanych symboli lub rozpoznawalnych kodów. Wyroby wprowadzane do obrotu, wprowadzane do używania, powinny spełniać określone również normy PN-EN-ISO dla wyrobów i systemów medycznych, zgodnie zresztą z opisem zamówienia wskazanym przez Zamawiającego w szczegółowej specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych w zakresie instalacji sanitarnych – gazy medyczne (pdf SST bud nr 5 - PDF Gazy- sanitarne wykonawcze - dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ).

Taka sytuacja wskazuje jednoznacznie, że instalacja gazów medycznych kwalifikuje się jako wyrób medyczny w rozumieniu obowiązujących przepisów. Instalacja gazów medycznych w przedmiotowej sprawie nie jest remontowana ani modernizowana. Jest to wyodrębnione i w całości wykonane nowa instalacja, z nowymi urządzeniami z odpowiednimi deklaracjami zgodności UE podlegające złożonym próbom jakościowym, odbiorom oraz certyfikacji medycznej dopuszczającej instalację gazów medycznych do użytkowania w całości, w warunkach szpitalnych. Dodatkowo wypada podkreślić, że dostawa dezynfektorów jako gotowych urządzeń (wyroby medyczne), nawet bez konieczności ich montażu stanowi odrębne podatkowo świadczenie klasyfikowane jako świadczenie usług i dostawa towarów w obniżonej stawce 8% podatku VAT.

Wykonawca S. Nieruchomości w swojej ofercie zastosował jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23% w tym również dla dostawy wyrobów medycznych tj. wykonania instalacji gazów medycznych oraz dostawy i montażu dezynfektorów. Zamawiający wezwał wykonawcę S. Nieruchomości do wyjaśnienia treści oferty w zakresie sposobu kalkulacji ceny i zastosowanych stawek VAT. Wykonawca S. Nieruchomości sp. z o.o. w odpowiedzi na powyższe wyjaśnił, że nie znalazł podstaw faktycznych i prawnych do uznania, że przedmiot zamówienia obejmuje elementy do których obowiązkowo miałyby zastosowanie inna stawka podatku VAT niż stawka podstawowa 23%. W ocenie tegoż wykonawcy wykonanie robót budowlanych w których zakres wchodzi elementy instalacji gazów medycznych stanowi świadczenie kompleksowe, do którego zastosowanie znajduje stawka właściwa dla zakresu podstawowego świadczenia, tj. 23%. W dalszej części swoich wyjaśnień wykonawca wskazał, że roboty dotyczące instalacji gazów medycznych są robotami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego, jakim jest przebudowa I piętra budynku nr 5, w oparciu o przesłankę istnienia świadczenia głównego oraz niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym. Instalację gazów medycznych w tym zakresie należy uznać za świadczenie pomocnicze względem świadczenia głównego, gdyż dla Zamawiającego nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu ze świadczenia głównego.

W tym miejscu Odwołujący podnosi, że na gruncie prawa podatkowego obowiązuje zasada, że każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej jako „Trybunał”) zasada ta nie ma zastosowania w przypadku świadczenia kompleksowego. Pojęcie świadczenia kompleksowego nie zostało zdefiniowane w żadnym akcie prawa europejskiego ani krajowego. Sposób rozumienia tego pojęcia został wypracowany na gruncie orzecznictwa, w szczególności orzecznictwa Trybunału - np. wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. sygn. C-349/96, z dnia 21 lutego 2008 r. sygn.

C-425/06, z dnia 11 czerwca 2009 r. sygn. C-572/07. W ostatnim z ww. wyroków Trybunał wskazał: „z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).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). Ponadto można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 53).”

Należy również przywołać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. I FSK 869/10, w którym sąd stwierdził, że „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.”

Po stronie Zamawiającego spoczywał także obowiązek wskazania, że przedmiot zamówienia, w tym usługi związane dostawą wyrobów medycznych, należy uznać za jedno świadczenie kompleksowe, skoro stosowanie tego sposobu ustalenia stawki podatku VAT stanowi wyjątek od zasady oddzielności i samodzielności poszczególnych świadczeń. Tymczasem, Zamawiający nie wykazał pomocniczego charakteru wykonania instalacji gazów medycznych oraz dostawy dezynfektorów wobec robót budowlanych. Nie zostało wskazane, że wykonanie instalacji gazów medycznych i dostawa sprzętu medycznego (dezynfektorów) są tak ściśle powiązane z robotami budowlanymi dotyczącymi przebudowy części budynku nr 5, że nie jest możliwe rozdzielenie tych świadczeń. Okoliczność realizacji tych prac w ramach jednego kontraktu na przebudowę I piętra budynku nr 5 nie świadczy o występowaniu takiego związku.

Podobne stanowisko zostało przyjęte w interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2014 r. (IPPP1/443-567/14-2/MPe). Zostało tam wskazane, 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. Muszą one stanowić jedną nierozzerwalną całość. W rozpatrywanej sprawie organ stwierdził, że prace związane z dostawą i montażem gazów medycznych oraz pozostałe roboty ogólnobudowlane podejmowane w ramach zawartej umowy dotyczącej budowy, przebudowy obiektu sklasyfikowanego w klasie PKOB 1264 należy traktować jako świadczenia odrębne, opodatkowane właściwymi dla tych usług/towarów stawkami. Kontrahent zamawiając wykonanie usług ogólnobudowlanych związanych z budową, rozbudową lub przebudową szpitali i zakładów opieki medycznej może dokonać zakupu wyrobu medycznego od innego podmiotu. Tym samym więc wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych oraz wykonania instalacji gazów medycznych jako certyfikowanego wyrobu medycznego na danym obiekcie służby zdrowia nie należy traktować jako świadczenia złożonego.

Wykonawca S. Nieruchomości w przedmiotowym postępowaniu zakwalifikował instalację gazów medycznych wraz z usługą budowlaną przebudowy części budynku, jako usługę kompleksową, dlatego też zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 23%, co wynika z błędnej analizy przedmiotu zamówienia określonego w postępowaniu. Sposób obliczenia ceny przez wykonawcę S. Nieruchomości nie można uznać za prawidłowy. Wykonawca ten wskazał w treści oferty stawkę VAT 23% w odniesieniu do całego przedmiotu zamówienia. Tymczasem brak jest podstaw do uznania, że mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, a co za tym idzie możliwością/koniecznością objęcia ich stawką podatku VAT jak dla świadczenia kompleksowego. Z tego powodu zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp (w zw. z art. 266 ustawy pzp) – poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy S. Nieruchomości jest zasadny.

W przedmiotowym stanie faktycznym w/w świadczenia da się rozdzielić. Dokonał tego sam Zamawiający w treści SWZ - załącznik nr 8 SWZ, gdzie w pliku dokumentacja pierwotna znajduje się dokument pod nazwą „Szczegółowa

specyfikacja techniczna wykonania i odbioru robót budowlanych w zakresie instalacji sanitarnych – gazy medyczne” przy czym w dokumencie tym jako nazwę zadania wskazano: „Projekt wykonawczy instalacji gazów medycznych w przebudowywanym budynku nr 5 Wojewódzkiego Szpitala Zespołowego im. J. Śniadeckiego w Białymstoku przy ul. Skłodowskiej – Curie 25”. W przedmiotowym dokumencie w sposób następujący uregulowano odbiór robót w zakresie gazów medycznych oraz sposób płatności:

„8. ODBIÓR ROBÓT

Poszczególne etapy robót powinny być odebrane i zaakceptowane przez Inspektora Nadzoru. Odbioru robót (stwierdzenie wykonania zakresu robót przewidzianego w dokumentacji) dokonuje Inspektor Nadzoru, po zgłoszeniu przez Wykonawcę robót do odbioru. Odbiór powinien być przeprowadzony w czasie umożliwiającym wykonanie ewentualnych poprawek bez hamowania postępu robót. Roboty poprawkowe Wykonawca wykona na własny koszt w terminie ustalonym z Inspektorem Nadzoru.

Odbiór techniczny częściowy

Odbiór techniczny częściowy robót powinien być przeprowadzony dla tych elementów lub części instalacji, do których zanika dostęp w wyniku postępu robót (ulegają zakryciu), których sprawdzenie będzie niemożliwe lub utrudnione w fazie odbioru końcowego(technicznego).

Gotowość danej części robót zgłasza Wykonawca wpisem do dziennika budowy z jednoczesnym powiadomieniem inwestora.

Odbiór częściowy przeprowadza się w trybie przewidzianym dla odbioru końcowego (technicznego) jednak bez oceny prawidłowości pracy instalacji.

W ramach odbioru częściowego należy:

- sprawdzić czy odebrany element instalacji lub jej część jest wykonana zgodnie z projektem technicznym oraz z ewentualnymi zapisami w dzienniku budowy;

- sprawdzić zgodność wykonania odbieranej części instalacji z wymaganiami określonymi w odpowiednich punktach WTWiO, a w przypadku odstępstw, sprawdzić uzasadnienie konieczności odstępstwa wprowadzone do dziennika budowy; - przeprowadzić niezbędne badania odbiorcze.

Po dokonaniu odbioru częściowego należy sporządzić protokół potwierdzający prawidłowe wykonanie robót, zgodność wykonania instalacji z projektem technicznym i pozytywny wynik niezbędnych badań odbiorczych. W protokole należy jednoznacznie zidentyfikować miejsce zainstalowania elementów lub lokalizację części instalacji, które były objęte odbiorem częściowym. Do protokołu odbioru należy załączyć protokoły niezbędnych badań odbiorczych.

W przypadku negatywnego wyniku odbioru częściowego, w protokole należy określić zakres i termin wykonania prac naprawczych lub uzupełniających. Po wykonaniu tych prac należy ponownie dokonać odbioru częściowego.

Odbiór techniczny końcowy

Instalacje powinny być przedstawione do odbioru technicznego końcowego po spełnieniu następujących warunków:

- zakończono wszystkie roboty montażowe przy instalacjach łącznie z wykonaniem oznakowań;
- instalacje przedmuchano, napełniono gazem rodzimym;
- dokonano badań odbiorczych, z których wszystkie zakończyły się wynikiem pozytywnym;
- zakończono uruchamianie instalacji obejmujące regulację montażową oraz badania szczelności;
- zakończono roboty budowlano-konstrukcyjne, wykończeniowe i inne.

W ramach odbioru końcowego należy:

- sprawdzić czy instalacja jest wykonana zgodnie z projektem technicznym powykonawczym; odpowiednich punktach WTWiO, a w przypadku odstępstw, sprawdzić w dzienniku budowy uzasadnienie konieczności wprowadzenia odstępstw - sprawdzić protokoły odbiorów międzyoperacyjnych

- sprawdzić protokoły odbiorów technicznych częściowych
- sprawdzić protokoły zawierające wyniki badań odbiorczych
- sprawdzić protokoły przeprowadzonych kontroli i badań

- uruchomić poszczególne instalacje, sprawdzić osiąganie zadanych parametrów. Jeżeli wszystkie badania dały wyniki pozytywne, wykonane roboty należy uznać za zgodne z wymaganiami. Jeżeli chociaż jedno badanie dało wynik ujemny, wykonane roboty należy uznać za niezgodne z wymaganiami norm i kontraktu. W takiej sytuacji Wykonawca jest zobowiązany doprowadzić roboty do zgodności z normą i Dokumentacją Projektową, przedstawiając je do ponownego

odbioru.

9. PODSTAWA PŁATNOŚCI

Wymagania techniczne ogólne dotyczące podstawy płatności podano w Specyfikacji Technicznej „Warunki ogólne”.

Płatność za jednostkę obmiarową roboty należy przyjmować zgodnie z postanowieniami umowy, obmiarem robót, oceną jakości wykonania robót, na podstawie wyników pomiarów i badań.

Zgodnie z postanowieniami umowy należy wykonać zakres robót wymieniony w dokumentacji projektowej oraz punkcie 1.3. niniejszej specyfikacji.

Cena wykonania robót obejmuje:

- dostarczenie sprzętu i urządzeń niezbędnych do wykonania robót;
- wykonanie robót zasadniczych;
- roboty pomiarowe
- zabezpieczenie miejsca prowadzenia robót;
- przygotowanie, montaż i demontaż zabezpieczeń;
- wykonanie badań i pomiarów kontrolnych;
- montaż i demontaż rusztowań niezbędnych do wykonania robót;
- opłatę za korzystanie ze środowiska;
- wykonanie dokumentacji powykonawczej robót;
- uporządkowanie placu budowy po robotach.”

Zamawiający wyodrębniając roboty instalacyjne gazów medycznych i załączając wykaz tych elementów poprzez określenie wymaganych parametrów tych właśnie elementów, przewidując odrębne regulacje w zakresie odbioru tych robót oraz podstaw płatności – wskazał, że świadczenia da się rozdzielić, nie są ze sobą ściśle związane i nie tworzą obiektywnie jednego i nierozrwalnego świadczenia gospodarczego z perspektywy przepisów obowiązujących na gruncie VAT. Możliwość wyodrębnienia ekonomicznego gazów medycznych wynika ponadto w tym konkretnym przypadku z zastosowanej konstrukcji rozliczenia. Jak wynika z § 10 ust. 3 wzoru umowy stanowiącego załącznik nr 7 do SWZ, rozliczenie będzie odbywało się fakturami częściowymi zgodnie z zaawansowaniem robót. Nie jest więc tak, że wykonawca wystawi jedną fakturę za całe przedsięwzięcie budowlane, lecz będzie rozliczał się za poszczególne elementy, a więc rozdzielenie świadczeń jest oczywiste i pożądane przez przyjętą w postępowaniu konstrukcję rozliczenia. Jeśli więc jedna z czynności składających się na całe zamówienie, możliwa do odrębnego wykonania jest objęta obniżoną stawką to nie ma mowy o sztucznym jej wydzielaniu.

Ponadto, o kompleksowości zamówienia nie można również mówić z uwagi na uwarunkowania technologiczne i funkcjonalne. Instalacja gazów medycznych (bądź dostawa dezynfektorów) może być przeprowadzona w ramach zupełnie odrębnego zamówienia lub jako jego część i nie jest wykonywana jedynie jako czynność poprawiająca świadczenie zasadnicze. Instalacja gazów medycznych z uwagi na swą specyfikę nie ma charakteru niezbędnego dla wykonania zasadniczego celu zamówienia jakim jest przebudowa pomieszczeń. Świadczenie w postaci instalacji gazów medycznych jest więc z punktu widzenia funkcjonalnego świadczeniem obok świadczenia głównego, nie ma natomiast charakteru pomocniczego. Instalacja gazów medycznych została zaprojektowana jako odrębna instalacja, na którą został wykonany odrębny projekt budowlano-wykonawczy.

Argumentem świadczącym o kompleksowości nie może być fakt, że Zamawiający nie dokonał podziału zamówienia na części. Przyjęcie określonej konwencji procedowania nie przesądza bowiem o charakterze gospodarczym świadczenia dla oceny konsekwencji podatkowych. Nie sposób również przyjąć argumentu, zgodnie z którym instalacja gazów medycznych jest jedynie świadczeniem pobocznym, stanowiącym środek do zrealizowania całości zamówienia. Można bowiem przeprowadzić przebudowę pomieszczeń bez instalacji gazów medycznych. Odnosząc się do twierdzenia wykonawcy S. Nieruchomości sp. z o.o. (zawartym w wyjaśnieniach kierowanych do Zamawiającego z dnia 24 lutego 2025r. w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT) o kompleksowym charakterze świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia należy wskazać, że TSUE wielokrotnie podkreślał konieczność uznawania każdego świadczenia za co do zasady za odrębne i niezależne. Podkreślał również, że niewystarczający dla uznania danego świadczenia za kompleksowe jest jedynie związek ze sobą poszczególnych usług wchodzących w jego skład.

W przedmiotowej sprawie żadna z przesłanek zakwalifikowania całości zamówienia jako usługi kompleksowej nie

zaistniała. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że prace związane z instalacją gazów medycznych oraz dostawą dezynfektorów mogą być przedmiotem odrębnego zamówienia. Prace te nie są nierozdzielnie związane ze świadczeniem głównym. Świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru. Dodatkowo wykonanie świadczenia głównego nie jest uwarunkowane wykonaniem instalacji gazów medycznych przebudowa mogłaby się odbyć bez wykonania tych prac, a Zamawiający mógłby w tym zakresie przeprowadzić oddzielne postępowanie o udzielenie zamówienia, którego przedmiotem byłaby instalacja gazów medycznych i dostawa urządzeń medycznych (dezynfektorów).

Reasumując, co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Pozwala to na postrzeganie wypracowanej w licznie przywoływanym w tej sprawie orzecznictwie TSUE i krajowym koncepcji świadczenia kompleksowego jako wyjątku od wspomnianej zasady, który to - jak każdy wyjątek od reguły - winien być interpretowany ściśle. Oznacza to, że ze świadczeniem kompleksowym będziemy mieli do czynienia tylko w przypadku łącznego spełnienia przesłanek uznania kilku świadczeń za związane ze sobą tak ściśle, że ich rozdzielenie dla celów podatkowych byłoby sztuczne i nie znajdowało racjonalnego uzasadnienia. Sytuacja taka w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi.

Po pierwsze - w nawiązaniu do wspomnianej powyżej reguły odrębności świadczeń zauważenia wymagało, że przedmiot zamówienia obejmował zarówno wykonanie określonych robót budowlanych, jak i instalacji gazów medycznych, która bezspornie stanowi wyrób medyczny korzystający z 8procentowej stawki VAT (poz. 13 Załącznika do Ustawy VAT). Co więcej, ten element świadczenia został na gruncie postępowania wyraźnie wyodrębniony, o czym świadczy projekt budowlano-wykonawczy (załącznik nr 8 do SWZ) dedykowany instalacji gazów medycznych. Wobec tego uprawniony jest wniosek, że wykonanie instalacji gazów medycznych mogło być również zlecone w następstwie przeprowadzenia odrębnego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Po drugie - instalacja taka może być dopuszczona do użytkowania wyłącznie po przeprowadzeniu certyfikacji i uzyskania statusu wyrobu medycznego. Dopiero po przeprowadzeniu certyfikacji taka instalacja może zostać dopuszczona do leczenia pacjentów. Proces certyfikacji, kluczowy z punktu widzenia bezpieczeństwa pacjenta wskazuje na funkcjonalną odrębność tego elementu zamówienia. Istotne jest zatem, że zamówiona instalacja w zakresie instalacji gazów medycznych jest certyfikowana jako wyrób medyczny i przeznaczona do stosowania w podmiotach leczniczych. Dodatkowo wypada podkreślić, że dostawa dezynfektorów jako gotowych urządzeń (wyroby medyczne), nawet bez konieczności ich montażu stanowi odrębne podatkowo świadczenie klasyfikowane jako świadczenie usług i dostawa towarów w obniżonej stawce 8% podatku VAT.

Wartym podkreślenia jest, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT dla instalacji gazów medycznych jest stałą praktyką w ubieganiu się o zamówienia publiczne, która nie jest na rynku odosobniona, a co potwierdzają chociażby dotychczasowe rozstrzygnięcia postępowań przetargowych przez Zamawiającego (Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony im. J.Ś. w Białymstoku). Przykładowo w postępowaniu w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Modernizacja części budynku nr 1 Szpitala na potrzeby Oddziału Rehabilitacji Kardiologicznej” nr DA.ZP.242.26.2023, w/w Zamawiający rozstrzygając to zamówienie pismem z dnia 03 sierpnia 2023r. poinformował, że odrzuca ofertę złożoną przez wykonawcę R.J. na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp. Zamawiający argumentując swoje rozstrzygnięcie wskazał, że do przedmiotowego postępowania wpłynęło 5 ofert z czego czterech wykonawców zastosowało stawkę VAT 23% i 8%, a jeden (R.J.) zastosował jedną stawkę VAT 23%. Zamawiający jednoznacznie wówczas stwierdził, że „dokumenty zamówienia obejmują opis przedmiotu zamówienia, który zawiera dokumentację techniczną (Załącznik nr 8 do SWZ). W skład tej dokumentacji wchodzi m.in. opisy, projekty, rysunki, rzuty z których wynika, że przedmiot zamówienia obejmuje między innymi wykonanie instalacji gazów medycznych. Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że Wykonawca w złożonej ofercie dokonał obliczenia ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, co stanowi błąd w obliczeniu ceny i skutkuje odrzuceniem oferty z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp)”.

Natomiast w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego pn.: „Zmiana funkcji budynku dawnego ZPO na potrzeby zespołu poradni specjalistycznych przy ul. M.W. 2/1 w Białymstoku”, oznaczenie postępowania: DA.ZP.242.44.2023, oferta złożona przez INT-TECH K.K. sp.j. została wybrana jako najkorzystniejsza, przy czym wykonawca zastosował dwie stawki VAT, tj. 23% do robót budowlanych i 8% do instalacji gazów medycznych.

Odwolujący INT-TECH K.K. sp.j. na potrzeby przygotowania oferty w przedmiotowym postępowaniu przetargowym, pozyskał od pomiotu trzeciego (swojego podwykonawcy) MEDSAN sp. z o.o. wycenę usług w zakresie:

- instalacja gazów medycznych z uzbrojeniem

- panele nadłóżkowe, dostawa i montaż

- przeglądy i serwis 60 miesięcy

- deklaracja zgodności CE dla wyrobu medycznego - System rurociągowy gazów medycznych - zgłoszenie wyrobu do Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych

W przedmiotowej wycenie sporządzonej przez MEDSAN sp. z o.o. zawarto informację, że systemy rurociągowo do gazów medycznych (SRGM), zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG, oraz przepisami krajowymi („Ustawa o wyrobach medycznych” z dnia 7 kwietnia 2022 r. Dz. U. 2022 poz. 974), są wyrobem medycznym klasy IIb i w związku z tym podlegają stawce VAT w wysokości 8%.

Z powyższego zatem wynika, że Zamawiający Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony im. J.Ś. w Białymstoku w dotychczas prowadzonych i rozstrzyganych postępowaniach przetargowych (mających za przedmiot także roboty budowlane prowadzone w ramach przebudowy szpitala oraz wykonanie instalacji gazów medycznych, a jedynym co różniło tamte postępowania od przedmiotowego było to, że roboty dotyczyły innych pięter tegoż szpitala) nie traktował zamówień jako kompleksowych, a w związku z tym wymagał od wykonawców rozdzielenia stawek podatku VAT na stawkę 23% co do robót budowlanych oraz obniżoną stawkę 8% w zakresie robót polegających na dostawie oraz montażu instalacji gazów medycznych.

Co istotne, obowiązek weryfikacji zastosowanej przez wykonawców stawki podatku VAT w złożonych ofertach spoczywa na Zamawiającym, który obowiązany jest prowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego z poszanowaniem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz w sposób zapewniający porównywalność ofert. Powyższe podejście zostało wielokrotnie potwierdzone w orzecznictwie KIO, które prezentuje jednolity pogląd, iż przy wykonywaniu przez Zamawiającego obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, ocenie Zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym (wyrok KIO z 26.11.2020r, sygn. akt KIO 2933/20; wyrok KIO z 07.10.2021r, sygn. akt KIO 2652/21; wyrok KIO z 25.08.2021r, sygn. akt KIO 2041/21). Odmienny wniosek musiałby prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień Zamawiającego, a w konsekwencji - uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez Zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia oferty. Stąd nie ulega wątpliwości, że zastosowanie przez wykonawcę błędnej stawki podatku VAT będzie skutkowało odrzuceniem złożonej przez niego oferty. Co przy tym istotne, błąd w przyjętej stawce podatku VAT jest błędem niepodlegającym poprawieniu i wywołującym skutek w postaci odrzucenia oferty wykonawcy. Ponadto zasadnicze wątpliwości budzi postępowanie Zamawiającego, który przyjmuje w jednakowych przypadkach różną praktykę w zakresie ustalania ceny (w jednych postępowaniach widzi zasadność rozdzielania stawek podatku VAT, a w innych, ale tożsamy przedmiotowo – akceptuje jedną stawkę podatku VAT w wysokości 23% również w zakresie wyrobów medycznych).

Nie można zgodzić się z wykonawcą S. Nieruchomości, że w przedmiotowym postępowaniu mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, gdyż „instalacja gazów medycznych jest świadczeniem pomocniczym w tym znaczeniu, że taki rodzaj instalacji nie byłby wykonywany, gdyby nie budowa obiektów budowlanych i dlatego całe świadczenie należy uznać za kompleksowe”. W niniejszej sprawie występują bowiem dwie równorzędne i niezależne od siebie (pod względem realizacji i odbioru) czynności, które mogą być wykonane oddzielnie i niezależnie od siebie, które także dla celów opodatkowania VAT powinny być traktowane odrębnie: usługa budowlana oraz usługa instalacji gazów medycznych i dostawy dezynfektorów. Nie ma wątpliwości, że Zamawiający oczekuje realizacji w ramach zamówienia - świadczenia kompleksowego, ale w znaczeniu rzeczowym - jako całości inwestycji, obejmującej wszystkie niezbędne elementy zapewniające efektywne funkcjonowanie obiektu. Z perspektywy zatem Zamawiającego, przedmiot zamówienia obejmuje całość prac, objętych przedmiotem zamówienia, a w związku z tym warunki zawarte w projekcie umowy zostały określone w stosunku do całości zamówienia, co jednak nie przesądza o kompleksowości świadczeń objętych przedmiotem zamówienia dla celów podatkowych. Nie przesądza o tym również ryczałtowy charakter wynagrodzenia. Fakt, że wykonanie instalacji gazów medycznych oraz dostawy dezynfektorów stanowi element przedmiotu zamówienia - nie oznacza, że świadczenie polegające na przebudowie budynku i świadczenie polegające wykonaniu instalacji gazów medycznych oraz dostawie dezynfektorów stanowią jedno świadczenie kompleksowe na potrzeby ustalenia zobowiązań

podatkowych.

O niezależności i samodzielności prac w zakresie instalacji gazów medycznych oraz dostawy dezynfektorów w przedmiotowym postępowaniu świadczy także fakt, że instalacja gazów medycznych i dostawy dezynfektorów pozostaje bez wpływu (w znaczeniu technologicznym) na zakres robót budowlanych koniecznych do wykonania przebudowy piętra I budynku nr 5 szpitala.

Nie można przyjąć, że nieprawidłowe stosowanie przepisów podatkowych w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego jest dopuszczalne. Zasada proporcjonalności obowiązująca w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nakazuje, aby podejmowane środki w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego były konieczne i niezbędne do osiągnięcia założonych celów. Środki zastosowane do realizacji danego celu muszą być najwłaściwsze oraz takie, które w najmniejszym stopniu ograniczają interesy i prawa wykonawców. Zasada proporcjonalności jest ściśle powiązana z inną kluczową zasadą obowiązującą w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego tj. zasadą uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Podkreślić należy, że żadna z tych zasad nie ma prymatu nad inną w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego.

Zgodnie z treścią art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp, Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Jak wskazano wyżej, z błędnym obliczeniem ceny mamy do czynienia wówczas, gdy ta cena została wskazana z błędnym podatkiem od towarów i usług. Należy wskazać, iż Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r. (III CZP 52/11) dobitnie stwierdził, że określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 87 ust. 2 pkt 3 dPZP). Sąd Najwyższy zwrócił też uwagę na to, że nawet w sytuacji, w której obliczenie w ofercie wysokości ceny, dokonane z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, nie było elementem świadomej manipulacji ze strony wykonawcy zmierzającego za wszelką cenę do uzyskania zamówienia publicznego, a tylko rezultatem błędnej interpretacji przez niego przepisów określających stawki tego podatku, to i tak nie neguje to wystąpienia błędu w obliczeniu ceny. Wystąpienie tego błędu, o którym stanowi art. 89 ust. 1 pkt 6 dPZP oceniać należy w kategoriach obiektywnych, a więc niezależnych od zawinienia czy motywów zachowania wykonawcy przy kształtowaniu treści oferty. Za błąd w obliczeniu ceny należy uznać przyjęcie i zastosowanie wadliwej stawki podatku VAT przez wykonawcę, w przypadku, gdy Zamawiający nie określił wysokości stawki tego podatku w SWZ, ale wymagał samodzielnego zastosowania przez wykonawcę obowiązujących przepisów w tym zakresie. Jeżeli Zamawiający w SWZ w części dotyczącej sposobu obliczenia ceny, wskazał stawkę podatku VAT wówczas badanie oferty w tym zakresie powinno sprowadzać się do poprawienia innej omyłki w ofercie (wyrok KIO z 27.04.2021r., sygn. akt KIO 760/21).

W przedmiotowym postępowaniu brak jest dostatecznych przesłanek do przyjęcia, iż prace budowlane polegające na przebudowie piętra I budynku nr 5 szpitala, stanowią element powiązany gospodarczo z instalacją gazów medycznych w takim stopniu, iż ich wydzielenie miałyby sztuczny charakter. Dla stwierdzenia takiego stopnia powiązania koniecznym byłoby wykazanie, że wykonanie instalacji gazów medycznych stanowiło warunek konieczny do przeprowadzenia przebudowy I piętra w budynku nr 5 szpitala.

Nawet jeśli ustalenie jako właściwej stawki 23% VAT, nie zmieniałoby wyniku postępowania, należy zauważyć, że wybór oferty podlegającej odrzuceniu zawsze ma wpływ na wynik postępowania. Zamawiający skupiając się na matematycznym aspekcie stawki VAT nie odniósł się w ogóle do zasadniczej kwestii, jaką jest dopuszczenie do oceny w kryterium oceny, oferty podlegającej odrzuceniu, tj. oferty S. Nieruchomości.

Reasumując, oferta złożona przez S. Nieruchomości powinna zostać odrzucona na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp, gdyż wykonawca ten błędnie zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 23% do całości robót w tym też do instalacji gazów medycznych oraz dostawy dezynfektorów. Nie można uznać, aby zastosowana przez S. Nieruchomości stawka podatku VAT w wysokości 23% co do całości zamówienia była prawidłowa, a w konsekwencji stanowi błąd w obliczeniu ceny, obligując Zamawiającego do odrzucenia oferty tego wykonawcy. W zaistniałym stanie faktycznym elementem zamówienia, który powinien zostać wyodrębniony na gruncie podatkowym – jest wykonanie instalacji gazów medycznych oraz dostawa dezynfektorów, tak jak to uczynili inni wykonawcy w tym Odwołujący INT-TECH K.K. sp.j. Mając na uwadze charakterystykę przedmiotu zamówienia, w ocenie Odwołującego, realizowane świadczenia nie są ze sobą ściśle związane i nie tworzą obiektywnie jednego nierozzerwalnego świadczenia gospodarczego z perspektywy przepisów obowiązujących na gruncie VAT, a dla ustalenia wartości bruto zastosowanie powinna znaleźć stawka VAT w wysokości podstawowej 23% oraz stawka VAT preferencyjna w wysokości 8% dla jednej

z branż występujących w zamówieniu, a mianowicie do usługi instalacji gazów medycznych oraz dostawy dezynfektorów jako wyrobów medycznych.

Odnosnie wniosku o nakazanie Zamawiającemu unieważnienie postępowania, Odwołujący wskazuje, że zgodnie z treścią art. 134 ust. 1 pkt 17 ustawy pzp, SWZ powinna zawierać sposób obliczenia ceny. W przedmiotowym postępowaniu zamawiający stosownie do art. 225 ustawy pzp, w rozdziale 20 SWZ wskazał, wykonawca podaje cenę ryczałtową oferty, wyliczoną na podstawie przeprowadzonej przez niego oceny i kalkulacji, dla całości zamówienia, uwzględniając posiadane doświadczenie, wiedzę zawodową, jak i wszelkie koszty niezbędne do zrealizowania przedmiotu zamówienia. Cena oferty musi zawierać również m.in. wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia objętego niniejszą SWZ w tej umowie, i wynikające z zasad wiedzy technicznej, standardów materiałów i robót, technologii, uwarunkowań przygotowania i realizacji prac i wyjaśnień Zamawiającego, instrukcji w zakresie stosowanych materiałów i technologii wykonania. Cena oferty należało podać łącznie z uwzględnieniem podatku od towarów i usług (VAT). Jednocześnie wskazano, że skutki finansowe jakichkolwiek błędów w przeprowadzonej przez wykonawcę kalkulacji obciążają wyłącznie wykonawcę. W pkt 8 rozdziału 20 SWZ zamawiający jednoznacznie określił, że jeżeli w postępowaniu złożona będzie oferta, której wybór prowadziłby do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, to zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek rozliczyć zgodnie z tymi przepisami. W takim przypadku wykonawca, składając ofertę, jest zobligowany poinformować zamawiającego, że wybór jego 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. Wedle treści wszystkich ofert zaproponowane ceny zamówienia zawierały różne stawki podatku VAT, w szczególności S. Nieruchomości zastosował jedną podstawową stawkę 23% podatku VAT (jak inni czterej wykonawcy), zaś Odwołujący dwie stawki podatku tj. 23% i 8%, jak pozostali czterej wykonawcy. Zamawiający w tym zakresie prowadził wyjaśnienia z każdym z wykonawców i na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy pzp kierował zapytania o wyjaśnienie dotyczących treści złożonych ofert w zakresie ceny i różnych sposobów jej obliczenia odnośnie stosowanych stawek podatku VAT. Mimo uzyskania odpowiedzi niemal od wszystkich wykonawców (Eko Invest spółka z o.o. nie udzielił odpowiedzi), zamawiający nie skorygował w dalszym toku procedury swojego postępowania i nie zajął żadnego stanowiska odnośnie zaoferowanych cen wszystkich oferentów, które należało podać netto i brutto z uwzględnieniem podatku od towarów i usług (VAT). W efekcie, mimo błędu w oferowanych przez wykonawców cenach zamówienia w zakresie zastosowanych stawek podatku VAT, Zamawiający nieobiektywnie i bez żadnej argumentacji dokonał samowolnie poza kryteriami wyboru oferty S. Nieruchomości jako najkorzystniejszej. Istotne jest, że Zamawiający ani w obwieszczeniu o wyborze najkorzystniejszej oferty, ani w protokole postępowania zamówienia publicznego nie wskazał uzasadnienia faktycznego i prawnego określenia przyjętej przez niego ceny zamówienia. Mimo zapisów w SWZ, że skutki finansowe jakichkolwiek błędów w przeprowadzonej przez wykonawcę kalkulacji obciążają wyłącznie wykonawcę, Zamawiający wbrew przepisom ustawy prawo zamówień publicznych (art. 226 ust. pkt 10 ustawy pzp) nie dokonał odrzucenia tych ofert, które zawierały błąd w obliczeniu ceny i uwzględniły jedną stawkę 23% podatku VAT czy ewentualnie nie dokonał odrzucenia tych ofert, które zawierały błąd i w obliczeniu ceny uwzględniły dwie stawki 8% i 23% podatku VAT. Na tym etapie postępowania zaistniały nieprawidłowości po stronie zamawiającego, który przeszedł nad tym zagadnieniem bez żadnej refleksji. Przebieg postępowania w szczególności w zakresie przyjętej przez Zamawiającego oceny kryterium ostatecznie przyjętej ceny nie jest jasna. Co prawda, zamawiający niezwłocznie po wyborze najkorzystniejszej oferty poinformował wykonawców, którzy złożyli oferty, o wyborze najkorzystniejszej oferty, podając nazwę wykonawcy, którego ofertę wybrano, oraz nazwy wykonawców, którzy złożyli oferty, a także punktację przyznaną ofertom w każdym kryterium oceny ofert i ich łączną punktację. Aczkolwiek wbrew treści art. 253 ust. 1 ustawy pzp, zamawiający nie podał argumentacji takiego stanu rzeczy, a zwłaszcza nie podał uzasadnienia faktycznego i prawnego w zakresie wyboru najkorzystniejszej oferty, tak jak choćby to uczynił odnośnie informacji o odrzuceniu oferty jednego wykonawcy tj. Primater sp. z o.o. podając uzasadnienie prawne i faktyczne zarówno w publicznym ogłoszeniu na stronie internetowej „Informacja o odrzuceniu oferty”, jak też w protokole postępowania zamówienia publicznego. Taka sytuacja zasadnie poddaje w wątpliwość rzetelność przeprowadzenia postępowania o zamówienie publiczne. Zamawiający bowiem mając już uzyskane od oferentów wyjaśnienia dotyczące obliczenia ceny zamówienia z w zakresie zastosowanych stawek podatku VAT niewiadomo z jakich przyczyn uznał, że oferty dziewięciu wykonawców nie zawierały błędów w obliczeniu ceny zamówienia i bez uzasadnienia swojego stanowiska wbrew przepisom ustawy prawo zamówień publicznych

dopuszczył się błędu w postępowaniu, który ma istotne znaczenie w sprawie i zdecydowanie narusza zasady uczciwej konkurencji oraz nierówno traktuje poszczególnych wykonawców. Tego rodzaju nieprawidłowe postępowanie zamawiającego wskazuje, że uzasadnione jest unieważnienie postępowania o zamówienie publiczne.

Załączniki:

- 1.Odpis KRS Odwołującego
- 2.Pełnomocnictwo
- 3.Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa
- 4.Dowód przesłania odwołania Zamawiającemu
- 5.Dowód uiszczenia wpisu od odwołania w kwocie 10.000 zł
- 6.Rozstrzygnięcie Zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 03.08.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Modernizacja części budynku nr 1 Szpitala na potrzeby Oddziału Rehabilitacji Kardiologicznej” nr DA.ZP.242.26.2023
- 7.Rozstrzygnięcie zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 16.10.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Zmiana funkcji budynku dawnego ZPO na potrzeby zespołu poradni specjalistycznych przy ul. M.W. 2/1 w Białymstoku” nr DA.ZP.242.44.2023 wraz z ofertą Odwołującego z dnia 06.10.2023r
- 8.Deklaracja zgodności SRN: GB-MF-000026647 dot. zgodności wyrobu medycznego dezynfektorów z rozporządzeniem MDR nr 2017/745 w sprawie wyrobów medycznych
- 9.Oferta podwykonawcy MEDSAN spółka z o.o. w Warszawie nr 2025/00034 z dnia 11.02.2025 dot. wykonania systemu rurociągowego gazów medycznych
- 10.Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2014 r. (IPPP1/443-567/14-2/MPe) (...).

Pismem z dnia 24 marca 2025 r. Zamawiający udzielił odpowiedzi na odwołanie oświadczając, że nie uwzględni zarzutów zawartych w odwołaniu i wnioskując o:

- 1)oddalenie odwołania w całości,
- 2)zasądzenie od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa przed Krajową Izbą Odwoławczą,
- 3)włączenie w poczet materiału dowodowego i przeprowadzenie dowodu z :
 - a)wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 25 stycznia 2023 r., sygn. akt: KIO 94/23,
 - b)wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 21 lipca 2021 r., sygn. akt: KIO 1859/21,
 - c)wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 21 lipca 2021 r., sygn. akt: KIO 1918/21 dokumenty z lit a-c na fakt uznania przez Krajową Izbę Odwoławczą w podobnych stanach faktycznych jak przedmiotowa sprawa świadczenia instalacji gazów za świadczenie pomocnicze względem świadczenia głównego jakim jest remont i przebudowa budynku szpitala; fakt uznania świadczenia objętego analogicznym przedmiotem zamówienia za świadczenie kompleksowe,
- d)Opisu przedmiotu zamówienia (załącznik nr 8 do SWZ) — w aktach sprawy, na fakt braku wyodrębnienia przez Zamawiającego instalacji gazów jako świadczenia odrębnego.

Zdaniem Zamawiającego - powołane powyżej zarzuty Odwołującego są chybione.

W swojej odpowiedzi na odwołanie Zamawiający podał następującą motywację: „(...)Realizacja przedmiotowego zamówienia tj. „ Modernizacja, remont i przebudowa części budynku nr 5 w zakresie piętra I z przeznaczeniem na Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii — ETAP II” stanowi zamówienie kompleksowe. Zarówno z punktu widzenia samego Zamawiającego, jak i z punktu widzenia ekonomicznego, wszystkie prace składające się na przedmiotowe zamówienie stanowią jedną całość służącą jednemu celowi. Roboty budowlane wykonywane w celu modernizacji Oddziału Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii stanowią świadczenie podstawowe, a instalacja gazów medycznych i dezynfektorów świadczenie pomocnicze, dzięki któremu możliwe jest lepsze wykorzystanie świadczenia podstawowego. Lepsze wykorzystanie polega w tym wypadku na tym, że cel, jakim jest poprawa warunków na Oddziale Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii, zostanie osiągnięty w pełni, tj. nie tylko przez poprawę warunków bytowych, ale też poprawę warunków leczenia pacjentów i pracy personelu, gdyż zostanie także unowocześniona instalacja gazów medycznych. Rozdzielenie ww. prac, jak już wyżej wskazano, miałoby charakter sztuczny.

Mając na uwadze to, że "świadczenie kompleksowe" z poziomu podatkowego nie jest zdefiniowane w żadnym

akcie prawnym, a jego wykładnia kształtowana jest w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwo sądów polskich kluczowym w ramach tego postępowania było/jest ustalenie czy świadczenie objęte przedmiotem zamówienia stanowi świadczenie kompleksowe czy też świadczeniem kompleksowym nie jest. Ma to ten skutek, że w przypadku stwierdzenia, że świadczenie objęte zamówieniem można uznać za świadczenie kompleksowe to w konsekwencji stawkę podatku VAT określa się na zasadach właściwych dla świadczenia głównego. Natomiast w przypadku, gdy świadczenia nie można uznać za kompleksowe to niezbędne jest stosowanie stawek podatku, określonych dla danych świadczeń

(czynności) właściwych tym świadczeniom.

Odwolujący kwestionując czynności Zamawiającego ma obowiązek wykazania okoliczności, z których wywodzi określone skutki prawne. Oznacza to, że Odwołujący powinien dowieść, kwestionując zastosowanie podstawowej stawki podatku VAT (23%), że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia nie może być traktowane jak świadczenie kompleksowe, co w efekcie pozwoliłoby na stwierdzenie o przyjęciu do kalkulacji ceny niewłaściwej stawki podatku VAT, a w konsekwencji do wypełnienia przesłanek z art. 226 pkt 10 ustawy. Odwołujący nie dowiódł, że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia nie jest świadczeniem kompleksowym i w konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie do całości zamówienia podstawowej stawki podatku VAT.

W ocenie Zamawiającego, nie jest sporne między stronami postępowania (nie było to w żaden sposób podnoszone i kwestionowane), że świadczeniem wiodącym w niniejszym postępowaniu są roboty budowlane, co determinuje przyjęcie stawki podstawowej podatku VAT.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (w wyroku z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Po 647/10) wskazał, że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmienia to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia.

Przedmiotowe postępowanie o zamówienie odnosi się do przebudowy i rozbudowy budynku nr 5 w zakresie piętra I z przeznaczeniem na Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii z uwzględnieniem wszystkich instalacji, w tym gazów medycznych, w obiekcie, który jak podał w dokumentacji zamówienia Zamawiający będzie obiektem funkcjonującym. Instalacja gazów medycznych, dezynfektorów, w tym konkretnym stanie faktycznym stanowi jedynie świadczenie pomocnicze do świadczenia podstawowego jakim jest modernizacja Oddziału Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii. Należy zwrócić uwagę, że celem udzielenia niniejszego zamówienia jest całościowa modernizacja w/w oddziału szpitalnego, zmierzająca do poprawy warunków leczenia i przebywania pacjentów na tym oddziale oraz usprawnienie pracy personelu szpitala. Środkiem do osiągnięcia tego celu jest zarówno wykonanie w salach chorych, salach zabiegowych i innych pomieszczeniach wszystkich wskazanych w robót budowlanych rozbiórkowych, konstrukcyjnych, elektrycznych, sanitarnych czy teletechnicznych, jak i instalacja gazów medycznych oraz montaż dezynfektorów. Wszystkie te prace składają się na osiągnięcie celu, jakim jest poprawa warunków na modernizowanym oddziale.

O powyższym świadczy także treść Opisu przedmiotu zamówienia, w którym instalacja gazów medycznych, jest wymieniona wśród wszystkich pozostałych robót bez specjalnego wyodrębnienia. Strona 18 Przedmiotu zamówienia: Etapem II zadania objęte jest piętro I, którego wykonanie modernizacji jest objęte niniejszym postępowaniem. W ramach tego postępowania należy również wykonać zakres prac instalacyjnych niezbędnych do wykonania w celu możliwości użytkowania pomieszczeń I piętra. Zakres robót obejmuje: Instalacje elektryczne wysokoprądowe, instalacje elektryczne niskoprądowe BMS, Instalacje sanitarne: centralnego ogrzewania, gazów medycznych, instalacji sanitarnych: instalacje wodno — kanalizacyjne (zimna woda użytkowa, zimna woda do celów PPOŻ., ciepła woda użytkowa wraz z cyrkulacją, kanalizacja ściekowa — bytowa i szpitalna), instalacji ciepła technologicznego zasilania nagrzewnic wentylacji. Wentylacji mechanicznej i klimatyzacji, a także konstrukcji w niezbędnym zakresie.”

Zamawiający w Opisie przedmiotu zamówienia jednoznacznie wskazał, że prace instalacyjne, w tym związane z instalacją gazów medycznych są niezbędne w celu możliwości użytkowania pomieszczeń I piętra zgodnie z ich przeznaczeniem. Zgodnie z opisem zawartym w dokumentacji projektowej „Projektowana instalacja będzie zasilana z istniejących źródeł gazów poprzez włączenie do istniejącego przyłącza gazów medycznych i istniejącej instalacji próżni.

W związku z tym projektuje się przebudowę głównej skrzynki zaworowo- redukcyjnej SZR gazów tlenu, sprężonego powietrza, podtlenku azotu. Do nowoprojektowanej skrzynki SZR należy podłączyć istniejące leżaki gazów medycznych oraz nowoprojektowaną instalację gazów medycznych budynku nr 5." Powyższe oznacza, że rolą Wykonawcy nie jest kompletne wykonanie instalacji gazów medycznych, gdyż nie obejmuje źródła tych gazów i doprowadzenia ich do przebudowywanych przestrzeni, ale rozprowadzenie tych gazów od istniejącego przyłącza.

Kompleksowości przedmiotowego zamówienia, wbrew twierdzeniom Odwołującego, nie przeczy również to, że kwestia instalacji gazów medycznych została opisana w dokumencie znajdującym się w pliku dokumentacja projektowa. W tym samym pliku znajdują się również odrębne dokumenty dotyczące m.in. instalacji centralnego ogrzewania, instalacji wodno — kanalizacyjnej, instalacji ciepła technologicznego zasilania nagrzewnic wentylacyjnych, tym bardziej, że jak wynika z Opisu przedmiotu zamówienia str.7 (Zestawienie dokumentacji projektowej) wśród dokumentacji projektowej wymieniono ogólnie:

- 1.Architektura — projekt wykonawczy
- 2.Konstrukcja — projekt wykonawczy
- 3.Instalacje sanitarne — projekt wykonawczy
- 4.Instalacje elektryczne — projekt wykonawczy
- 5.Instalacje niskoprądowe SSP,DSO, - projekt wykonawczy
- 6.Technologia — projekt wykonawczy.

Dla oceny tego, czy świadczenie ma charakter kompleksowy, znaczenie ma wzajemna relacja między czynnościami składającymi się na to świadczenie. W przedmiotowej sprawie bez instalacji gazów medycznych cel w postaci poprawy warunków leczenia i pracy na oddziale szpitala nie zostanie osiągnięty w pełni, zatem istniejąca między nimi relacja wskazuje na to, że tworzą one całość. Nawet w oparciu o powszechną wiedzę można domniemywać, że świadczenie pomocnicze czyli instalacja gazów medycznych, w wypadku przedmiotowego postępowania o zamówienia niewątpliwie przyczyni się do lepszego korzystania ze świadczenia podstawowego. Celem Zamawiającego jest otrzymanie takiego układu pomieszczeń i wszystkich instalacji, który zapewni optymalne funkcjonowanie oddziału. Gdyby nie przebudowa przestrzeni I piętra, wykonanie elementów tej instalacji pozbawione byłoby dla Zamawiającego wartości. Jednocześnie wydzielenie tych prac, dla Zamawiającego jako nabywcy powodowałoby zwiększenie wartości i byłoby pozbawione sensu.

Zgodnie ze Specyfikacją Warunków Zamówienia (dalej: SWZ) Rozdział 7 Opis części zamówienia stanowi, iż Zamawiający nie dopuszcza składania ofert częściowych. Zamawiający nie dokonał podziału zamówienia na części z następujących względów: 1) przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych funkcjonalnie ze sobą powiązanych; 2) równoległe wykonywanie prac z różnych branż uniemożliwia jednoznaczne określenie zasad odpowiedzialności za jeden plac budowy (przekazany kilku wykonawcom); 3) przy tego typu robotach wykonywanych przez różnych Wykonawców opóźnienie jednego z wykonawców wpłynęłoby negatywnie na terminowość wykonania innych elementów inwestycji (zależnych od terminowego wykonania prac przez innego wykonawcę); 4) podział zamówienia na części groziłby nadmiernymi trudnościami technicznymi oraz nadmiernymi kosztami wykonania zamówienia.

Zarówno z punktu widzenia Zamawiającego, jak i z punktu widzenia ekonomicznego, wszystkie ww. prace stanowią całość służącą jednemu celowi. W szczególności nie byłoby zasadne z punktu widzenia Zamawiającego wykonanie modernizacji oddziału szpitala w zakresie robót budowlanych, a następnie instalowanie gazów medycznych w dopiero co wykończonych ścianach poprzez wykuwanie bruzd instalacyjnych, jak sugeruje to Odwołujący. Takie rozdzielenie robót byłoby bezzasadne ze względów organizacyjnych i niepotrzebnie przedłużałoby wszystkie prace. Tym samym z punktu widzenia celu, jaki zamierza osiągnąć Zamawiający, roboty budowlane służące modernizacji oddziału, jak i instalacja gazów medycznych, dezynfektorów, stanowią całość, a ich rozdzielenie byłoby sztuczne. Teoretycznie można też prace w zakresie instalacji gazów i paneli wykonać w trakcie trwających robót budowlanych, ale pomijając trudności dotyczące koordynacji przez zamawiającego zadań różnych wykonawców, przede wszystkim takie rozwiązanie jedynie podkreśla sztuczność rozdzielania ww. prac. Skoro bowiem dla uzyskania jak najlepszego efektu przedmiotowego, ekonomicznego i organizacyjnego, powinny być one wykonywane w tym samym czasie, w tym samym miejscu i w tym samym celu, to rozdzielanie ich ma charakter sztuczny. Skoro instalacja gazów medycznych stanowi w tym wypadku świadczenie pomocnicze, to dzieli los prawny świadczenia podstawowego. Tym samym właściwe jest zastosowanie dla nich takiej samej stawki podatku VAT, jak dla świadczenia podstawowego, tj. stawki 23%.

W przedmiotowym stanie faktycznym roboty dotyczące instalacji gazów medycznych są robotami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego, jakim jest przebudowa I piętra budynku nr 5, w oparciu o przesłankę istnienia świadczenia głównego oraz niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym. Instalację gazów medycznych w tym zakresie należy uznać za świadczenie pomocnicze względem świadczenia głównego, gdyż dla nabywcy (Zamawiającego) nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu ze świadczenia głównego. Prace związane z samą instalacją gazów medycznych stanowią niewielką część wartości całego zamówienia. Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku 94/23 orzekła w przedmiocie prawidłowości zastosowania wyłącznie stawki podstawowej dla inwestycji, której przedmiotem była budowa wraz z rozbudową i wyposażeniem pomieszczeń w pawilonie D Szpitala Chorób Płuc im. Bł. O. Rafała Chylińskiego w Łodzi dla potrzeb rehabilitacji pulmonologicznej pacjentów, w tym dla pacjentów po przebyciu COVID-19, a w której zakres wchodziło wykonanie „instalacji gazów medycznych w rurkach miedzianych, zgodnie z obowiązującymi przepisami, zakończonej punktami poboru typu AGA.” Rozpatrując odwołanie na zaniechanie odrzucenia oferty wykonawców, którzy zastosowali dla całości zadania stawkę 23 % Izba oddaliła odwołanie. Dodatkowo z orzeczenia tego wypływa bardzo istotna dla oceny niniejszej sprawy kwestia. Izba zwróciła w wyroku uwagę, że „z orzecznictwem i doktryną przedmiotu w zakresie świadczeń kompleksowych sam fakt zakwalifikowania czynności jako świadczenie kompleksowe nie wyklucza opodatkowania tych świadczeń różnymi stawkami podatku VAT, w tym obniżoną stawką podatku VAT. Oznacza to, że zastosowanie różnych stawek podatku VAT - tak jak zrobił to Odwołujący - nie jest błędem ale jednocześnie nie potwierdza tego, że instalacja gazów medycznych w ramach przedmiotowego postępowania nie stanowi świadczenia pomocniczego i że nieprawidłowe było przyjęcie przez wykonawców podstawowej stawki podatku VAT.” Argumentację taką podniosła także KIO w wyroku 1506/24, podnosząc również, że „realizowane w zamówieniu podstawowym tylko niektóre elementy stanowią część instalacji gazów medycznych. Jednak nie można pojedynczo mówić, że są one wyrobem medycznym.” Powyższe jest to o tyle istotne, że sama Izba dostrzega problematykę oceniania właściwej stawki VAT w inwestycjach obejmujących obok elementarnych robót budowlanych także te związane mniej lub bardziej z instalacjami gazów medycznych. O zasadności zastosowania jednolitej — podstawowej stawki podatku VAT Izba orzekła także w wyroku KIO 70/20. Zgodnie z tym wyrokiem „zamawiający zasadnie przyjął, iż w sprawie występuje na tyle silne powiązanie poszczególnych świadczeń, że uprawnione jest przyjęcie, że występuje świadczenie kompleksowe. 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. W związku z tym w okolicznościach analizowanej sprawy argumentacja Odwołującego podnoszona na rozprawie, iż w przypadku instalacji gazów medycznych występują dwa elementy tj. element techniczny polegający na dostawie samej instalacji oraz element w postaci robót budowlanych niezbędnych do ich montażu, które organy podatkowe przyjmują za element pomocniczy dla dostawy gazów medycznych jest nietrafiona. (...) Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb Zamawiającego, który stwierdził (co należy uznać za w pełni uzasadnione, skoro chodzi o nowobudowany obiekt), że instalacja gazów medycznych nie została przez niego przewidziana, gdyby nie świadczenie główne, jakim jest wybudowanie bloku operacyjnego.” Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku KIO 1859/21.

Kwestia wprowadzenia do umowy S 10 ust. 3 zezwalającego na rozliczenie fakturami częściowymi, w żaden sposób nie przesądza, czy też „nie wskazuje”, że świadczenie da się rozdzielić. Odwołujący dokonuje w tym zakresie nadinterpretacji. W tym miejscu należy wskazać, że nie ma przepisu prawa zabraniającego wprowadzanie częściowej wypłaty wynagrodzenia. Dodatkowo wskazać należy, iż zgodnie z art. 443 ustawy pzp : „Zamawiający płaci wynagrodzenie w częściach, po wykonaniu części umowy, lub udziela zaliczki na poczet wykonania zamówienia, w przypadku umów zawieranych na okres dłuższy niż 12 miesięcy.”

Jednocześnie odnosząc się do argumentów Odwołującego, przywołującego interpretację indywidualną z dnia 1 sierpnia 2024 r. Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP1/443-567/14-2/MPE należy wskazać, że kwestia tam przedstawiona dotyczyła innego stanu faktycznego. Kwestia prawidłowego opodatkowania oferowanego świadczenia powinna być rozstrzygana w okolicznościach konkretnego stanu faktycznego. Jak słusznie wskazano w wyroku KIO 70/20: „Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb zamawiającego.” Potrzebą Zamawiającego, w tym konkretnym stanie faktycznym jest całonocowy remont Oddziału Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii z uwzględnieniem wszystkich instalacji, w tym gazów medycznych. Z punktu widzenia nabywcy świadczenia, czyli Zamawiającego

wszystkie prace stanowią całość służącą jednemu celowi.(...)”.

Pismem z dnia 31 marca 2025 r. Przystępujący podtrzymał żądanie wyrażone w oświadczeniu o przystąpieniu i wnosząc o oddalenie odwołania w całości, popierając w tym zakresie argumentację i żądanie samego Zamawiającego.

Jednocześnie Przystępujący wnosił o przeprowadzenie następujących dowodów:

1) Zbiorczego zestawienia kosztów (w aktach postępowania) - na okoliczność niskiej wartości robót w zakresie instalacji gazów medycznych względem całkowitej wartości inwestycji, kompleksowości świadczenia wykonawcy, pomocniczego charakteru robót w zakresie instalacji gazów medycznych względem planowanej do wykonania inwestycji, stawki podatku VAT przyjętej przez Zamawiającego w kosztorysie inwestorskim, a w konsekwencji prawidłowości zastosowanej przez Przystępującego stawki tego podatku,

2) Dokumentu „Opis budynku nr 5 Etap styczeń 2025” (w aktach postępowania) – na okoliczność ustalenia głównego celu planowanych robót, jakim jest modernizacja piętra I oraz pomocniczego charakteru robót w zakresie instalacji gazów medycznych, który nie można traktować jako możliwe do odrębnego wykonania,

3) Wyjaśnienia Przystępującego w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT (w aktach postępowania) – na okoliczność prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT przez Przystępującego.

Przystępujący przedstawił następujące stanowisko w sprawie:

„(...) 1. Zamawiający prowadzi postępowanie, którego przedmiotem jest modernizacja, remont i przebudowa części budynku nr 5 w zakresie piętra I z przeznaczeniem na Oddział Chorób Wewnętrznych, Diabetologii, Endokrynologii i Reumatologii. Tym samym, Zamawiający już w samej nazwie zadania wskazał jednoznacznie, że inwestycja ma szeroki zakres budowlany, który zmierza do reorganizacji przestrzeni I piętra budynku nr 5.

2. Na stronie internetowej Zamawiający udostępnił wykonawcom dokumenty zamówienia, na które składa się Specyfikacja Warunków Zamówienia i jej załączniki, w tym dokumentacja projektowa zadania.

3. Zgodnie z dokumentem zawartym w pliku „Opis budynku nr 5 Etap styczeń 2025” (...) (fragment Opisu przedmiotu zamówienia)

4. Zamawiający jednoznacznie wskazał, że prace instalacyjne, w tym związane z instalacją gazów medycznych są niezbędne w celu możliwości użytkowania pomieszczeń I piętra. Dodatkowo, Zamawiający w ramach zamówienia przewiduje znaczne modyfikacje w przestrzeni pierwszego piętra, które będą prowadziły do powstania całkowicie nowego układu. Można przyjąć, że całość piętra zostanie wykonana niemal na nowo.

5. Jednocześnie Przystępujący wskazuje, że zgodnie z opisem zawartym w dokumentacji projektowej „Projektowana instalacja będzie zasilana z istniejących źródeł gazów poprzez włączenie do istniejącego przyłącza gazów medycznych i istniejącej instalacji próżni. W związku z tym projektuje się przebudowę głównej skrzynki zaworowo- redukcyjnej SZR gazów tlenu, sprężonego powietrza, podtlenku azotu. Do nowoprojektowanej skrzynki SZR należy podłączyć istniejące leżaki gazów medycznych oraz nowoprojektowaną instalację gazów medycznych budynku nr 5.” Powyższe oznacza, że rolą wykonawcy nie jest kompletne wykonanie instalacji gazów medycznych, gdyż nie obejmuje źródła tych gazów i doprowadzenia ich do przebudowywanych przestrzeni, ale rozprowadzenie tych gazów od istniejącego przyłącza. Potwierdził to również Zamawiający w odpowiedzi na wniesione odwołanie.

6. Po analizie opublikowanej dokumentacji projektowej Przystępujący nie znalazł podstaw faktycznych i prawnych do uznania, że przedmiot zamówienia obejmuje elementy, do których obowiązkowo miałyby zastosowanie inna stawka podatku od towarów i usług niż stawka podstawowa – 23 %. Co więcej, wykonanie robót budowlanych, w których zakres wchodzi elementy instalacji gazów medycznych stanowi świadczenie kompleksowe, do którego zastosowanie znajduje stawka właściwa dla zakresu podstawowego świadczenia. Potwierdził to też sam Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie wskazując, że traktowanie prac w zakresie instalacji gazów medycznych jako świadczenie odrębne miałyby „sztuczny charakter.”

7. Zamawiający z uwagi na różnice w zastosowanej stawce podatku VAT przez Wykonawców wezwał Przystępującego do złożenia wyjaśnień, które potwierdziłyby, że zastosowanie stawki podstawowej było prawidłowe.

8. W odpowiedzi Przystępujący wskazał podstawy faktyczne, o których mowa wyżej jak również dowiódł, że świadczenie objęte zamówieniem jest świadczeniem kompleksowym.

9. Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), zaś dla oceny odrębności usług lub ich kompleksowości konieczne jest przeanalizowanie każdej sytuacji faktycznej ad casum. TSUE wielokrotnie przypominał, że każda czynność powinna, co do zasady, zostać uznana za odrębną i niezależną, mając jednak na względzie funkcjonalność systemu VAT uznano, że

jeżeli dwa świadczenia lub więcej są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. W pewnych okolicznościach oddzielnie, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne. W konsekwencji, świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. Zdaniem Trybunału jest tak także, jeżeli można wskazać świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenia stanowią świadczenia dodatkowe - nie stanowiące dla klienta celu samego w sobie, lecz służące skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia zasadniczego. Wtedy dla celów podatku VAT świadczenia te zostają uznane za elementy tworzące jedną transakcję (por. wyroki Trybunału: z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C- 224/11, z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11, z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C- 572/07, z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06, z 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05, z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96, z 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94).

10. Uwzględniając zatem dwie okoliczności, po pierwsze - że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne oraz po drugie - że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie kompleksowe. Jeżeli usługa składa się z wielu świadczeń, a świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako niezależnie opodatkowane świadczenia. Natomiast kiedy usługa składa się z kombinacji różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na który składają się różnego rodzaju świadczenia, mamy do czynienia z usługą kompleksową. Może to wystąpić w szczególności, kiedy zamawiający jest zainteresowany zakupem danej usługi (świadczenia głównego, podstawowego), zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) można sklasyfikować jako stanowiące jedynie o lepszej jakości świadczenia zasadniczego, czyli pomagające w jego realizacji, pozwalające na lepsze wykorzystanie, a zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia pomocniczego oddzielnie - nabywa je niejako obok, ponieważ to nie z uwagi na tę aktywność wykonawcy zamawiający decyduje się na zawarcie umowy. W konsekwencji, dla celów wymiaru podatku od towarów i usług, usługa dodatkowa scala się w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania.

11. W niniejszej sprawie roboty dotyczące instalacji gazów medycznych są robotami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego, jakim jest przebudowa I pietra budynku nr 5, w oparciu o przesłankę istnienia świadczenia głównego oraz niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym.

Instalację gazów medycznych w tym zakresie należy uznać za świadczenie pomocnicze względem świadczenia głównego, gdyż dla nabywcy (Zamawiającego) nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu ze świadczenia głównego. Nie bez zaznaczenia jest również fakt, iż prace związane z samą instalacją stanowią niewielką część wartości całego zamówienia.

12. Ze zbiorczego zestawienia kosztów wynika, że wartość instalacji gazów medycznych stanowi niecałe 4 % wartości brutto całego zamówienia, co potwierdza, że jej wykonanie ma charakter subsydiarny i w żadnej mierze nie może być uznane za główny element robót. Jednocześnie sam Zamawiający w tym zestawieniu przyjął do wyliczenia kwoty brutto zamówienia wyłącznie stawkę podstawową podatku od towarów i usług.

13. Przystępujący ma świadomość, że kwestia właściwej stawki podatku VAT jest problematyczna, również w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej. Należy jednak szczególną uwagę zwrócić na orzeczenie KIO 94/23, gdzie Izba potwierdziła, że możliwa jest sytuacja, w której zarówno zastosowanie stawki podstawowej jak i przyjęcie rozbicia na dwie stawki będzie prawidłowe i nie będzie kwalifikowane jako błąd w obliczeniu ceny. W wyroku tym Izba orzekła w przedmiocie prawidłowości zastosowania wyłącznie stawki podstawowej dla inwestycji, której przedmiotem była budowa wraz z rozbudową i wyposażeniem pomieszczeń w pawilonie D Szpitala Chorób Płuc im. Bł. O. Rafała Chylińskiego w Łodzi dla potrzeb rehabilitacji pulmonologicznej pacjentów, w tym dla pacjentów po przebyciu COVID-19, a w której zakres wchodziło wykonanie „instalacji gazów medycznych w rurkach miedzianych, zgodnie z obowiązującymi przepisami, zakończonej punktami poboru typu AGA.” Rozpatrując odwołanie na zaniechanie odrzucenia oferty wykonawców, którzy zastosowali dla całości zadania stawkę 23 % Izba oddaliła odwołanie argumentując „za kompleksowością świadczenia. Nie było spornym między stronami postępowania, nie było to w żaden sposób

podnoszone i kwestionowane, że świadczeniem wiodącym są roboty budowlane, co determinuje przyjęcie stawki podstawowej podatku VAT. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (w wyroku z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Po 647/10) wskazał, że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze 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 raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia." Argumentację taką podniosła także KIO w wyroku 1506/24, podnosząc również, że „realizowane w instalacji gazów medycznych. Jednak nie można pojedynczo mówić, że są one wyrobem medycznym." O zasadności zastosowania jednolitej – podstawowej stawki podatku VAT Izba orzekła także w wyroku KIO 70/20. Zgodnie z tym wyrokiem „zamawiający zasadnie przyjął, iż w sprawie występuje na tyle silne powiązanie poszczególnych świadczeń, że uprawnione jest przyjęcie, że występuje świadczenie kompleksowe. 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. W związku z tym w okolicznościach analizowanej sprawy argumentacja Odwołującego podnoszona na rozprawie, iż w przypadku instalacji gazów medycznych występują dwa elementy tj. element techniczny polegający na dostawie samej instalacji oraz element w postaci robót budowlanych niezbędnych do ich montażu, które organy podatkowe przyjmują za element pomocniczy dla dostawy gazów medycznych jest nietrafiona. (...) Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb Zamawiającego, który stwierdził (co należy uznać za w pełni uzasadnione, skoro chodzi o nowobudowany obiekt), że instalacja gazów medycznych nie zostałaby przez niego przewidziana, gdyby nie świadczenie główne, jakim jest wybudowanie bloku operacyjnego."

14. W ocenie Przystępującego, Odwołujący nie dowiódł, że zamówienie nie stanowi świadczenia kompleksowego. Odwołujący ogranicza się jedynie do polemiki z ustaleniami Zamawiającego i próbą sprowadzenia oceny problemu do prostego porównania, że sam fakt statusu wyrobu medycznego implikuje konieczność zastosowania stawki VAT 8 %, tak jakby kompleksowość świadczenia na gruncie prawa podatkowego nie istniała.

15. Przyjęta przez Odwołującego argumentacja, zgodnie z którą samo wskazanie w projekcie wykonawczym instalacji gazów medycznych zasad odbioru i płatności przesądza o istnieniu świadczenia odrębnego jest w ocenie Przystępującego chybiona. Zamawiający zasady odbioru i płatności określił w umowie, nie dokonując w niej żadnego rozróżnienia wykonywanych robót i mających zastosowanie stawek podatku VAT.

16. Zdaniem Odwołującego „...świadczenia da się rozdzielić, nie są ze sobą ściśle związane i nie tworzą obiektywnie jednego i nierozzerwalnego świadczenia gospodarczego..." Z taką tezą nie sposób się zgodzić w świetle przywołanego orzecznictwa. Technicznie każde świadczenie da się zidentyfikować i wyodrębnić. Nie jest to jednak wystarczające do zaprzeczenia kompleksowości świadczenia zgodnie z pkt 10 niniejszego pisma.

17. Dalej Odwołujący bezzasadnie twierdzi, że instalację gazów medycznych można wykonać w ramach zupełnie odrębnego zamówienia lub jako jego część, z uwagi na swą specyfikę nie ma charakteru niezbędnego dla wykonania zasadniczego celu zamówienia jakim jest przebudowa pomieszczeń.

18. Takie działanie byłoby nie tylko sztuczne, ale również prowadziło do zwiększenia kosztów po stronie Zamawiającego. Logicznym jest, że prowadzenie instalacji tych gazów w trakcie prowadzenia robót ogólnobudowlanych jest optymalną metodą wykonania. Rozdzielenie tych robót skutkowałoby poniesieniem zwiększonych kosztów przez Zamawiającego. Tezę Przystępującego można porównać do próby wydzielenia wykonania instalacji elektrycznej od pozostałych robót ogólnobudowlanych, co w sposób oczywisty pozbawione jest sensu. Jedynie kompleksowe wykonanie robót pozwala ma w tym zakresie sens tak techniczny jak i ekonomiczny.

19. Przywoływana przez Odwołującego interpretacja indywidualna IPPP1/443-567/14-2/MPe jak również postępowania nr DA.ZP.242.26.2023 i DA.ZP.242.44.2023 dotyczą innych stanów faktycznych i nie mogą być podstawą do dokonania wiążącej oceny w niniejszej sprawie, zwłaszcza że Przystępujący szczegółowo wykazał okoliczności faktyczne i prawne, które pozwalają na uznanie, że stawka podstawowa jest możliwa do zastosowania, choć nie musi być uznana za jedyną prawidłową (wyrok KIO 94/23).

20. Przedstawiona powyżej argumentacja pozostaje aktualna do problematyki stawki VAT dla dostawy dezynfektorów, które także pozostają świadczeniem pomocniczym o minimalnej wartości. Ich rozróżnianie byłoby w tym

zakresie pozbawione podstaw. Świadczeniem wykonawcy jest wykonanie robót budowlanych. Ewentualne dostawy pozostają nieodłącznym elementem tych robót.

21. W ocenie Przystępującego nie występują względem jego oferty przesłanki odrzucenia, o których mowa w art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp co zresztą potwierdził sam Zamawiający, który jako gospodarz postępowania ma najlepszą wiedzę o okolicznościach, które warunkują przyjęcie kompleksowości świadczenia. Jednocześnie krzywdzące byłoby odrzucenie oferty Przystępującego w sytuacji, gdy problematyka stawki podatku VAT w zakresie instalacji gazów medycznych nadal budzi wątpliwości w orzecznictwie Izby. Przystępujący dokonując wyceny oferty działał w najlepszej wierze, uwzględniając obowiązujące przepisy i orzecznictwo. Efektem było złożenie oferty, która bez względu na zastosowaną stawkę pozostaje najkorzystniejsza dla Zamawiającego.(...)”.

W piśmie procesowym z dnia 28 marca 2025 r. Odwołujący oświadczył, że dowody od a) do e) Odwołujący załączył do swojego odwołania z dnia 17 marca 2025r., a także omówił te dowody w poniższym zakresie:

„(...)Dowód a) - Rozstrzygnięcie Zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 03.08.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Modernizacja części budynku nr 1 Szpitala na potrzeby Oddziału Rehabilitacji Kardiologicznej” nr DA.ZP.242.26.2023

na fakt wykazania, że ten sam Zamawiający w identycznych stanach faktycznych stosuje dowolną i niejednolitą praktykę (w zakresie wysokości stawek VAT, które należy stosować do cen wskazywanych w ofertach), co prowadzi do naruszenia zasady uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców, albowiem rozstrzygając przetarg w sierpniu 2023r., gdzie w skład dokumentacji przetargowej wchodziły m.in. opisy, projekty, rysunki, rzuty z których wynikało, że przedmiot zamówienia obejmował oprócz robót budowlanych, także wykonanie instalacji gazów medycznych – odrzucił na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp ofertę wykonawcy (R.J.), który zastosował jedną stawkę VAT (23%) na cały przedmiot zamówienia i wówczas Zamawiający stwierdził, że wobec konieczności wykonania instalacji gazów medycznych, należało zastosować dwie różne stawki VAT, tj. 23% i 8%.

Dowód b) - Rozstrzygnięcie zamawiającego Samodzielnego Publicznego ZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego im. J.Ś. w Białymstoku z dnia 16.10.2023r w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego pn. „Zmiana funkcji budynku dawnego ZPO na potrzeby zespołu poradni specjalistycznych przy ul. M.W. 2/1 w Białymstoku” nr DA.ZP.242.44.2023 wraz z ofertą Odwołującego z dnia 06.10.2023r

na fakt wykazania, że ten sam Zamawiający w identycznych stanach faktycznych stosuje dowolną i niejednolitą praktykę (w zakresie wysokości stawek VAT, które należy stosować do cen wskazywanych w ofertach), co prowadzi do naruszenia zasady uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców, albowiem Zamawiający rozstrzygając przetarg w październiku 2023r. dokonał wyboru jako najkorzystniejszej oferty INT-TECH K.K. sp.j., tj. Wykonawcy który wskazał, że oferuje wykonanie zamówienia za wynagrodzeniem ryczałtowym obliczonym z zastosowaniem dwóch stawek VAT, tj. podstawowej 23% i obniżonej 8% ze względu na dostawę produktów medycznych.

Dowód c) - Deklaracja zgodności SRN: GB-MF-000026647 dot. zgodności wyrobu medycznego dezynfektorów z rozporządzeniem MDR nr 2017/745 w sprawie wyrobów medycznych

na fakt wykazania, że dostawa i montaż dezynfektorów myjni w ilości 5 sztuk w ramach przedmiotu zamówienia dotyczy *de facto* wyrobów medycznych posiadających stosowny certyfikat, który został złożony Zamawiającemu przez Odwołującego w procedurze wyjaśnień treści oferty w zakresie zastosowanej obniżonej stawki podatku VAT w wysokości 8% i objęcia nią wyrobów medycznych, przy czym te wyroby medyczne (dezynfektory) nie tworzą wraz z robotami budowlanymi jednego i niepodzielnego świadczenia gospodarczego, albowiem Zamawiający mógł objąć odrębnym zamówieniem dostawę i montaż wyrobów medycznych jakimi są dezynfektory myjni.

Dowód d) - Oferta podwykonawcy MEDSAN spółka z o.o. w Warszawie nr 2025/00034 z dnia 11.02.2025 dot. wykonania systemu rurociągowego gazów medycznych

na fakt wykazania, że Odwołujący uzyskał na potrzeby przedmiotowego postępowania przetargowego kalkulację wykonania systemu rurociągowego gazów medycznych, (tj. instalacja gazów medycznych z uzbrojeniem wraz z dostawą i montażem paneli nadłóżkowych oraz usługą zgłoszenia wyrobów do Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych) – od swojego podwykonawcy, tj. MEDSAN sp. z o.o., który wyceniając wartość robót zgodnie z założeniami przetargu zastosował stawkę podatku VAT 8% tj. właściwą stawkę dla tych usług/towarów

Dowód e) - Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2014 r. (IPPP1/443-567/14-2/MPe)

na fakt wykazania, że w tożsamym stanie faktycznym prace związane z dostawą i montażem gazów

medycznych, oraz pozostałe roboty ogólnobudowlane podejmowane w ramach zawartej umowy dotyczącej budowy, przebudowy obiektu sklasyfikowanego w klasie PKOB 1264, organ podatkowy uznał jako świadczenia odrębne, opodatkowane właściwymi dla tych usług/towarów stawkami, tj. 8 % VAT, w efekcie czego wykonanie usług budowlanych i budowlano-montażowych oraz wykonanie instalacji gazów medycznych jako certyfikowanego wyrobu medycznego na danym obiekcie służby zdrowia nie należy traktować jako świadczenia złożonego.

Dowody od f) do i) znajdują się w dokumentacji przetargowej opublikowanej przez Zamawiającego, dlatego Odwołujący nie załączał tych dokumentów do odwołania.

Dowód f) – Projekt wykonawczy instalacji gazów medycznych, opis techniczny wraz ze szczegółowymi projektami – rysunkami technicznymi instalacji sanitarnych dotyczących gazów medycznych (zapisany w pliku: „pdf5-opis” – PDF Gazy- sanitarne wykonawcze – dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ)

na fakt wykazania, że Zamawiający co do instalacji gazów medycznych wyodrębnił osobną dokumentację projektową, w której opisał techniczny sposób wykonania tej instalacji i odbioru takich robót, charakterystykę użytych materiałów, w tym posiadania odpowiednich atestów, certyfikatów, deklaracji zgodności, a tym samym instalacja gazów medycznych jest świadczeniem oddzielnym i nie jest ściśle powiązane z pozostałymi robotami budowlanymi a przez to nie tworzą obiektywnie jednego i nierozzerwalnego świadczenia gospodarczego, co skutkuje zastosowaniem stawki 8% podatku VAT

Dowód g) – Szczegółowa specyfikacja techniczna wykonania i odbioru robót budowlanych w zakresie instalacji sanitarnych – gazy medyczne (zapisany w pliku: „pdf SST bud nr 5” – PDF Gazy – sanitarne wykonawcze – dokumentacja pierwotna w załączniku nr 8 do SWZ)

na fakt wykazania, że Zamawiający co do instalacji gazów medycznych wyodrębnił osobne obmiary robót (pkt 7), osobne zasady odbioru tychże robót (pkt 8) oraz osobne podstawy i zasady płatności (pkt 9), a zatem świadczenie to da się rozdzielić od pozostałego zakresu prac budowlanych i nie tworzą obiektywnie jednego i nierozzerwalnego świadczenia gospodarczego także z perspektywy przepisów obowiązujących na gruncie podatku VAT, a co z tym idzie należało co do ceny zastosować dwie stawki podatku VAT (podstawową w wysokości 23% dla robót budowlanych i obniżoną w wysokości 8% dla wyrobów medycznych)

Dowód h) - Opis przedmiotu zamówienia (zapisany w pliku: „Opis budynku nr 5 II Etap” – dokumentacja zamienna Etap II w załączniku nr 8 do SWZ)

na fakt wykazania, że Zamawiający w ramach realizacji zamówienia przewidział dostawę i montaż dezynfektorów myjni w ilości 5 sztuk, które powinny spełniać normy PN-EN-ISO i stanowią wyroby medyczne posiadając stosowne deklaracje zgodności UE i dostawa tych urządzeń stanowi odrębne podatkowo świadczenie z preferencyjną stawką 8% podatku VAT, przy czym te wyroby medyczne (dezynfektory) nie tworzą wraz z robotami budowlanymi jednego i niepodzielnego świadczenia gospodarczego, albowiem Zamawiający mógł objąć odrębnym zamówieniem ich dostawę i montaż

Dowód i) - Projekt umowy – załącznik nr 7 do SWZ.

na fakt wykazania, że Zamawiający we wzorze umowy wskazał rozliczenie fakturami częściowymi zgodnie z zaawansowaniem robót a nie wystawienie jednej faktury za całe przedsięwzięcie budowlane, a zatem rozdzielenie świadczeń jest oczywiste i pożądane przez przyjętą w postępowaniu konstrukcję rozliczenia oraz, że wykluczone jest sztuczne wydzielenie świadczenia, ponieważ jedna z czynności składające się na całe zamówienie jest możliwe do odrębnego wykonania z obniżoną stawką 8% podatku VAT

Jednocześnie wskazuję, że uzasadnienie i rozwinięcie tez dowodowych znajduje się w uzasadnieniu odwołania. (...)."

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje.

Na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w szczególności w oparciu o treść akt sprawy odwoławczej, w tym treść ogłoszenia i Specyfikacji Warunków Zamówienia, zwanej dalej SWZ, odwołania, odpowiedzi Zamawiającego na odwołanie z dnia 24 marca 2025 r., stanowiska Przystępującego po stronie Zamawiającego z dnia 31 marca 2025 r., pisma procesowego Odwołującego z dnia 28 marca 2025 r., pisma procesowego Zamawiającego z dnia 14 kwietnia 2025 r. wraz z wnioskami dowodowymi, jak również na podstawie złożonych przez strony i uczestnika wyjaśnień Izba postanowiła odwołanie oddalić.

Odwołanie nie zawierało braków formalnych, wpis został przez Odwołującego uiszczone, zatem odwołanie podlegało rozpoznaniu. Izba nie stwierdziła przesłanek do jego odrzucenia.

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Izba nie doszukała się w działaniach Zamawiającego naruszenia przepisów art. 16 pkt 2, art. 17 ust. 2, art. 226 ust. 1 pkt 10 oraz art. 239 w związku z art. 266 ustawy Pzp.

Rozpoznając meritum przedmiotowej sprawy należy wskazać, że podstawowym, istotnym zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia była kwestia oceny czy Zamawiający powinien odrzucić ofertę ze tego powodu, że zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu..

Izba uznała zarzuty odwołania za bezzasadne.

W zakresie koniecznym do oceny zasadności zarzutów odwołania Izba ustaliła, że Zamawiający w rozdziale 20 SWZ opisał **sposób obliczenia ceny** postanawiając, co następuje:

1. Wykonawca podaje cenę ryczałtową oferty, wyliczoną na podstawie przeprowadzonej przez niego oceny i kalkulacji, dla całości zamówienia, uwzględniając posiadane doświadczenie, wiedzę zawodową, jak i wszelkie koszty niezbędne do zrealizowania przedmiotu zamówienia.

2. Wynagrodzenie ryczałtowe musi obejmować wszystkie koszty związane z realizacją przedmiotu zamówienia zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia oraz niniejszą SWZ, w tym ryzyko Wykonawcy z tytułu oszacowania wszelkich kosztów związanych z realizacją zamówienia, a także oddziaływania innych czynników mających lub mogących mieć wpływ na koszty. Niedooszacowanie, pominięcie oraz brak rozpoznania przedmiotu i zakresu zamówienia nie może być podstawą do żądania zmiany wynagrodzenia ryczałtowego określonego w umowie.

3. Cena oferty musi zawierać również:

a) wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia objętego niniejszą SWZ w tym Umowie, i wynikające z zasad wiedzy technicznej, standardów materiałów i robót, technologii, uwarunkowań przygotowania i realizacji prac i wyjaśnień Zamawiającego, instrukcji w zakresie stosowanych materiałów i technologii wykonania.

b) wszelkie inne koszty, bez których realizacja zamówienia byłaby niemożliwa, a w szczególności: koszty ubezpieczenia, odpowiedzialności cywilnej oraz następstw nieszczęśliwych wypadków, dotyczących pracowników i osób trzecich, które to wypadki mogą powstać w związku z prowadzonymi robotami, w tym ruchem pojazdów mechanicznych, koszty najmu i dowozu sprzętu na budowę, koszty dozoru technicznego, koszty uzyskania niezbędnych do realizacji decyzji, zezwoleń, itp.,

c) koszty robót przygotowawczych i prac porządkowych;

d) koszty zagospodarowania, zabezpieczenia i uporządkowania miejsca prowadzonych robót po ich zakończeniu;

e) koszty utylizacji i składowania materiałów pochodzących z rozbiórek i demontaży.

f) koszty uzyskania stosownych decyzji, uzgodnień, pozwoleń (jeżeli dotyczy)

4. Cena realizacji zamówienia (cena oferty) podlega wpisowi do Formularza Oferty Wykonawcy - **Załącznik nr 1 do SWZ** Cena oferty musi być podana w złotych polskich z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku, przy czym końcówki poniżej 0,5 groszy pomniejsza się, a końcówki 0,5 groszy i wyższe zaokrągla się do 1 grosza.

5. Cenę oferty należy podać netto i brutto z uwzględnieniem podatku od towarów i usług (VAT).

6. Do porównania ofert Zamawiający przyjmuje cenę brutto za całość zamówienia w odniesieniu do podatników będących podatnikiem podatku od towarów i usług w pozostałych przypadkach porównywana będzie cena netto.

7. Skutki finansowe jakichkolwiek błędów w przeprowadzonej przez Wykonawcę kalkulacji obciążają wyłącznie Wykonawcę.

8. Jeżeli w postępowaniu złożona będzie oferta, której wybór prowadziłby do powstania u Zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, Zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek rozliczyć zgodnie z tymi przepisami. W takim przypadku Wykonawca, składając ofertę, jest zobligowany poinformować Zamawiającego, że wybór jego 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.

Izba stwierdziła również, że zgodnie ze stanem faktycznym podanym przez Odwołującego na wstępie jego odwołania, że 5 wykonawców zaoferowało ceny ze stawką podstawową 23 % VAT, zaś pięciu pozostałych podało częściowo stawkę podstawową 23 % VAT i stawkę obniżoną 8 % VAT.

Z treści SWZ wynika w sposób jednoznaczny, że Zamawiający zobowiązał wykonawców do podania ceny oferty z uwzględnieniem podatku od towarów i usług (VAT).

Według ustaleń Izby – wszyscy wykonawcy wykonali obowiązek wynikający z treści rozdziału 20 SWZ, tzn. podali

ceny netto doliczając do nich odpowiednie procentowe stawki podatku VAT.

Natomiast, Odwołujący nie udowodnił, że obliczenia zaoferowanej przez Przystępującego ceny zawierają błąd w jej obliczeniu.

Według zapatrywania Izby – opis przedmiotu zamówienia podany przez Zamawiającego mógł u różnych wykonawców wywołać przekonanie, że mają do czynienia z usługą kompleksową, podczas gdy inni uznali, że Zamawiający mógł potencjalnie część przedmiotu zamówienia wykonać odrębnie.

Powyższą okoliczność potwierdzają w sposób nie budzący wątpliwości zadeklarowane przez wykonawców różne stawki podatku VAT przy tym samym opisie przedmiotu zamówienia.

Zatem, w rozpoznawanej sprawie, biorąc pod uwagę, że Zamawiający nie dokonał opisu prawidłowej stawki VAT lub takich stawek dla przedmiotowego zamówienia należało przyjąć, że zarówno Przystępujący, a także pozostali wykonawcy, który wskazali stawki podstawowe nie popełnili błędu w obliczeniu ceny.

Jednocześnie, mając na względzie, że sprawa ma charakter indywidualny Izba postanowiła oddalić wszystkie dowody Odwołującego jako odnoszące się do innych stanów konkretno-sytuacyjnych i wobec tego Izba uznała, że nie mogły one stanowić prostego iunctum z przedmiotową sprawą.

Izba wzięła pod uwagę, że wszelkie wnioski dowodowe zaprezentowane przez Odwołującego zostały oparte jedynie o domysły i interpretacje, w oderwaniu od okoliczności braku wskazania przez Zamawiającego w formularzu Oferty właściwej stawki podatku VAT.

Z treści odwołania wynika w sposób jednoznaczny, że Odwołujący pomimo posiadania stosownej wiedzy i doświadczenia dotyczących wysokości stawek VAT przy podobnych zamówieniach, w chwili dokonywania przez Zamawiającego opisu przedmiotu zamówienia w tej sprawie nie zgłaszał żadnych zastrzeżeń, co tego, że wykonawcy w zależności od własnej oceny przedmiotu zamówienia i jego charakteru nie powinni mieć swobody zadeklarowania właściwej stawki VAT pod rygorem wynikającym z pkt 20.7 SWZ, lecz byliby zobowiązani do wskazywania w ofercie podwójnej stawki podatku VAT na każde świadczenie częściowe w oderwaniu od kompleksowego charakteru świadczenia.

Ostatecznie, zdaniem Izby - Odwołujący bezzasadnie sformułował również zarzut naruszenia art.17 ust.2 ustawy Pzp, który stanowi, że zamówienia udziela się wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy, bowiem wybór nastąpił właśnie w takich okolicznościach.

W ocenie Izby – nie można również przypisać Zamawiającemu naruszenia przepisu art.16 pkt 1 ustawy Pzp z tego powodu, że wszyscy wykonawcy, którzy podali w swoich ofertach sobie wiadome stawki VAT zgodnie z SWZ oraz obowiązującymi przepisami ustawy o VAT nie zostali przez Zamawiającego potraktowani w sposób dyskryminujący, co umożliwiło im uczciwe konkurowanie.

W tym stanie rzeczy Izba na podstawie art. 553 ustawy Pzp postanowiła oddalić odwołanie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 i art.576 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania .

Przewodniczący:.....