

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

**Przewodniczący: Przemysław Dzierzędzki**

**Protokolant: Mikołaj Kraska**

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 14 kwietnia 2025 r. przez wykonawcę **MDS Cardio sp. z o.o. w Warszawie**

w postępowaniu prowadzonym przez **Centrum Medyczne „Żelazna” sp. z o.o.**

**w Warszawie** na dostawę systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS

przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego – wykonawcy **TDZ Technika Dla Zdrowia sp. z o.o. w Janowie**

**orzeka:**

**1. oddala odwołanie,**

**2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę MDS Cardio sp. z o.o. w Warszawie i:**

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **15.000 zł 00 gr** (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę **MDS Cardio sp. z o.o. w Warszawie** tytułem wpisu od odwołania, kwotę **3.600 zł 00 gr** (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy), poniesioną przez zamawiającego tytułem wynagrodzenia pełnomocnika,

2.2. zasądza od wykonawcy **MDS Cardio sp. z o.o. w Warszawie** na rzecz **Centrum Medyczne „Żelazna” sp. z o.o. w Warszawie** kwotę **3.600 zł 00 gr** (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

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 1407/25

### Uzasadnienie

Centrum Medyczne „Żelazna” sp. z o.o. w Warszawie, zwany dalej „zamawiającym”, prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1320), zwanej dalej „ustawą Pzp” lub „Pzp”, którego przedmiotem jest dostawa systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej 13 grudnia 2024 r., Dz.U. S: 243/2024, nr 764660-2024.

Wobec czynności i zaniechań zamawiającego w ww. postępowaniu 14 kwietnia 2025 r. do prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wniósł odwołanie wykonawca MDS Cardio sp. z o.o. w Warszawie, zwany dalej „odwołującym”.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 16 pkt 1 Pzp przez prowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób, który narusza zasadę równości oraz utrudnia uczciwą konkurencję,
- 2) art. 239 ust. 1 i 2 Pzp przez dokonanie wadliwej czynności oceny oferty TDZ, a także dokonanie wadliwego wyboru oferty wykonawcy TDZ, która to oferta nie posiada ustawowych znamion definicji oferty najkorzystniejszej,
- 3) art. 226 ust. 1 pkt 5 Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty TDZ albowiem jej treść jest niezgodna z warunkami zamówienia,
- 4) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty TDZ albowiem zawiera błędy w obliczeniu ceny, których nie można poprawić jako omyłki rachunkowe,
- 5) przepisów innych ustaw, w szczególności ustaw podatkowych, które zostały przywołane i omówione w uzasadnieniu odwołania.

Odwołujący wniósł o nakazanie zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru oferty uznanej za najkorzystniejszą, powtórzenia czynności oceny złożonych ofert oraz w jej wyniku odrzucenia oferty TDZ.

Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania. W odpowiedzi i w trakcie rozprawy przedstawił uzasadnienie faktyczne i prawne swego stanowiska.

Do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego zgłosił przystąpienie wykonawca TDZ Technika Dla Zdrowia sp. z o.o. w Janowie. Złożył pismo procesowe, w którym wniósł o oddalenie odwołania. W piśmie i w trakcie rozprawy przedstawił uzasadnienie faktyczne i prawne swego stanowiska.

Uwzględniając całość dokumentacji z przedmiotowego postępowania, w tym w szczególności: ogłoszenie o zamówieniu, postanowienia specyfikacji warunków zamówienia (SWZ), odpowiedzi na pytania dotyczące treści SWZ, modyfikacje SWZ, oferty wykonawców, wezwania zamawiającego kierowane do wykonawców w toku postępowania, odpowiedzi wykonawców na ww. wezwania, zawiadomienia o wyborze oferty najkorzystniejszej, załączniki do pism procesowych stron i uczestnika, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia, stanowiska i dokumenty złożone przez strony i uczestnika postępowania w trakcie posiedzenia i rozprawy, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:

Art. 16 ustawy Pzp stanowi, że Zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób:

- 1) zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców;
- 2) przejrzysty;
- 3) proporcjonalny.

Art. 226 ust. 1 Pzp stanowi, że Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli:

- 5) jej treść jest niezgodna z warunkami zamówienia;
- 10) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Art. 239 ust. 1 Pzp stanowi, że Zamawiający wybiera najkorzystniejszą ofertę na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia.

Art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi:

1. Stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.
2. Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1 i art. 138i ust. 4.

Art. 146ef ustawy o podatku od towarów i usług stanowi:

1. W okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do końca roku, w którym suma wydatków wymienionych w art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. poz. 2305 oraz z 2023 r. poz. 347, 641, 1615, 1834 i 1872) określonych na ten rok w ustawie budżetowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 lipca tego roku, oraz planie finansowym Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych przedłożonym zgodnie z art. 42 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny albo projekcie tego planu przedstawionym do zatwierdzenia Ministrowi Obrony Narodowej zgodnie z art. 42 ust. 2 i 3 tej ustawy, jeżeli plan ten nie został przedłożony zgodnie z art. 42 ust. 4 tej ustawy, po wyłączeniu planowanych przepływów finansowych w ramach tej sumy wydatków, jest wyższa niż 3% wartości produktu krajowego brutto określonego zgodnie z art. 40 ust. 2 tej ustawy:
  - 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2, art. 110, art. 120 ust. 3a i art. 138i ust. 4, wynosi 23%;
  - 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług wskazano m.in.

Poz. 13

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, 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 (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.), oraz wyroby medyczne do diagnostyki *in vitro* i wyposażenie wyrobów medycznych do diagnostyki *in vitro*, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/746 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych do diagnostyki *in vitro* oraz uchylecia dyrektywy 98/79/WE i decyzji Komisji 2010/227/UE (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 176, z późn. zm.), dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

Poz. 73

Usługi udzielenia licencji lub inne usługi o podobnym charakterze w stosunku do wyrobów, o których mowa w poz. 13.

Ustalono, że w SWZ zamawiający przewidział m.in.:

#### IV. OPIS PRZEDMIOTU ZAMÓWIENIA

1. Przedmiotem zamówienia jest systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS.

2.

Przedmiot zamówienia obejmuje również:

- dostawę przedmiotu zamówienia do Zamawiającego transportem Wykonawcy do pomieszczenia wskazanego przez Zamawiającego;

- montaż, zainstalowanie, tj. podłączenie i uruchomienie przedmiotu zamówienia w miejscu wskazanym przez Zamawiającego;
- przeszkolenie personelu Zamawiającego w zakresie obsługi, wykorzystania i konserwacji przedmiotu zamówienia;
- udzielenie co najmniej 36 miesięcznej gwarancji na przedmiot zamówienia.

8. Szczegółowy opis oraz sposób realizacji zamówienia zawiera Formularz cenowy. Opis Przedmiotu Zamówienia oraz Projekt Umowy, stanowiące odpowiednio Załączniki nr 2 i 8 do SWZ.

### XIII. SPOSÓB OBLICZENIA CENY OFERTY

1. Cena oferty zostanie wyliczona przez Wykonawcę w oparciu o „Formularz cenowy. Opis przedmiotu zamówienia” stanowiącego załącznik nr 2.
2. Wyliczoną wartość, zgodnie z pkt 1 należy wpisać do Formularza oferty stanowiącego Załącznik nr 1 do SWZ.
3. Wykonawca obliczając cenę oferty musi uwzględnić koszty związane z realizacją przedmiotu zamówienia, w tym ryzyko Wykonawcy z tytułu oszacowania wszelkich kosztów związanych z wykonaniem umowy.
4. Cena oferty powinna obejmować całkowity koszt wykonania przedmiotu zamówienia, w tym wszelkie koszty towarzyszące jego wykonaniu, tj.:
  - koszty bezpośrednie (m. in. koszty wynagrodzenia pracowników wraz z narzutami, koszty amortyzacji sprzętu i oprogramowania, koszty delegacji, koszty materiałów biurowych);
  - koszty pośrednie (m.in. koszty zapewnienia biura, koszty administracyjne, koszty ubezpieczeń, koszty obsługi prawnej, koszty mediów i szkoleń);
  - zysk.
5. W łącznej cenie oferty należy uwzględnić wszystkie wymagania określone w niniejszej swz, wymagania wynikające z umowy oraz wszelkie koszty, jakie poniesie wykonawca z tytułu należytego wykonania zamówienia oraz ewentualne opusty i rabaty.

Jako wynikało z załącznika nr 2 do SWZ (Formularz Cenowy. Opis Przedmiotu Zamówienia), przedmiotem zamówienia był System Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS – 1 Komplet. W skład tego kompletu zaś wchodziły:

A. System monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS – 1 szt.

B. Integracja systemu – 1 szt.

C. Monitor funkcji życiowych – 4 szt.

Kolejno ustalono, że do upływu terminu składania ofert ofertę zamawiającemu złożył zamawiającemu m.in. odwołujący i przystępujący.

(por. informacja z otwarcia ofert, na nośniku elektronicznym przekazanym przez zamawiającego).

Kolejno ustalono, że przystępujący w formularzu cenowym oświadczył, że oferuje zamawiającemu:

#### FORMULARZ CENOWY

Ilość	Cena jednostkowa netto	Stawka VAT	Cena jednostkowa brutto	Wartość netto	Stawka VAT	Wartość brutto
<b>A. System monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS</b>						
1 SZT.	90.000,00 zł	8 %	97.200,00 zł	90.000,00 zł	8 %	97.200,00 zł
<b>B. Integracja systemu</b>						
1 SZT.	90.000,00 zł	8 %	97.200,00 zł	90.000,00 zł	8 %	97.200,00 zł
<b>C. Monitor funkcji życiowych</b>						
4 SZT.	21.750,00 zł	8 %	23.490,00 zł	87.000,00 zł	8 %	93.960,00 zł
<b>RAZEM:</b>			267.000,00 zł		8 %	288.360,00 zł

(por. oferta przystępującego, w aktach sprawy na nośniku elektronicznym przekazanym przez zamawiającego).

Kolejno ustalono, że zamawiający pismem 30 stycznia 2025 r. działając na podstawie art. 223 ust. 1 Pzp wezwał przystępującego do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. W wezwaniu zamawiający wskazał, co następuje.

Zgodnie z Załącznikiem nr 2 do SWZ „Formularzem cenowym. Opiszem przedmiotu zamówienia.” w pozycji A. „System monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS” oraz w pozycji B. „Integracja systemu”, Wykonawca przy obliczaniu ceny brutto zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 8%.

W związku z powyższym Zamawiający wzywa Wykonawcę do wyjaśnienia podstaw zastosowania ww. stawki podatku VAT.

(por. ww. wezwanie, w aktach sprawy).

Kolejno ustalono, że w odpowiedzi na ww. wezwanie przystępujący złożył wyjaśnienia z 3 lutego 2025 r. W wyjaśnieniach tych wskazał, co następuje.

TDZ Technika dla Zdrowia Sp. z o.o. zaproponowała System Intensywnego Nadzoru pacjenta typ Mobilna Stacja

Monitorowania Pacjenta, rozwiązanie oparte na oprogramowaniu medycznym klasy I autorstwa Wykonawcy.

Oferowany został system medyczny klasy I zgodnie z Dyrektywą MDD (93/42/EWG), oraz rozporządzeniem MDF (745/2017) (Rozporządzenie 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).

Zakres :

Poz. A : System Medyczny Klasy I + integracja z AMMS

Poz. B : Integracja Systemu Medycznego klasy I TDZ w pozostałym zakresie

Wyjaśniamy iż 8 % stawka VAT została zastosowana na podstawie obowiązujących przepisów „USTAWA z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” art. 41 ust.2 w związku z art. 145c w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 2) ustawy o podatku od towaru i usług , czyli na System Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta ( Poz. A ) wraz z usługą integracji ( Poz. B ).

Jednocześnie podkreślamy, iż integracja systemu ( zarówno integracja z systemem AMMS znajdująca się w pozycji A i integracja systemu z pozycji B ) jest elementem podrzędnym Systemu Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta i bezpośrednio związana z zastosowaniem przez TDZ Systemu Monitorowania Funkcji Życiowych pacjenta w klasie I (w tym przypadku opracowaniem autorskim TDZ Technika dla zdrowia sp. z o.o – System Intensywnego Nadzoru Pacjenta typ Mobilna Stacja Monitorowania Pacjenta ) z Pozycji A.

(por. ww. wyjaśnienia, w aktach sprawy).

Kolejno ustalono, że zamawiający pismem z 12 lutego 2025 r. działając na podstawie art. 223 ust. 1 Pzp wezwał przystępującego do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. W wezwaniu zamawiający wskazał, co następuje.

W odpowiedzi na wezwanie do złożenia wyjaśnień z dnia 30.01.2025 r. Wykonawca w piśmie datowanym na dzień 03.02.2025 r. wskazał, „iż integracja systemu (zarówno integracja z systemem AMMS znajdująca się w pozycji A i integracja z pozycji B) jest elementem podrzędnym Systemu Monitorowania Funkcji Życiowych pacjenta w klasie I (w tym przypadku opracowaniem autorskim TDZ Technika dla zdrowia sp. z o. o. – System Intensywnego Nadzoru Pacjenta typ Mobilna Stacja Monitorowania Pacjenta) z Pozycji A”.

Zamawiający wzywa Wykonawcę do wyjaśnienia w jaki sposób podrzędność ta wpływa na zastosowanie 8% stawki podatku Vat w odniesieniu do pozycji B. Integracja systemu. (por. ww. wezwanie, w aktach sprawy).

Kolejno ustalono, że w odpowiedzi na ww. wezwanie przystępujący złożył wyjaśnienia z 14 lutego 2025 r. W wyjaśnieniach tych wskazał, co następuje. w załączeniu przesyłamy stanowisko w sprawie Kancelarii doradztwa podatkowego LTCA Zarzycki Niebudek Kubicz Sp.k., którą poprosiliśmy o przygotowanie oceny zastosowania przez nas stawki 8% VAT dla całości złożonej przez nas oferty. Stanowisko wyrażone w załączonym dokumencie Spółka TDZ Technika dla zdrowia traktuje i przyjmuje jako własne.

Do wyjaśnień załączono pismo z 14 lutego 2025 r. zatytułowane Stanowisko ws. właściwego zastosowania stawki VAT, pochodzące od LTCA Zarzycki Niebudek Kubicz Sp.k. Opracowane przez: Ł.J. – doradcę podatkowego. W piśmie tym jego autor wskazał, co następuje.

#### I. STAN FAKTYCZNY ORAZ ZAGADNIENIA PRZEDSTAWIONE DO ANALIZY

Jak wynika z przedstawionej dokumentacji oraz opisu sprawy (dokumentacji do postępowania przetargowego nr 72-W-D-11-2024 w szczególności wraz z załącznikami nr 1 i 2) – Spółka TDZ Technika dla zdrowia sp. z o.o. (dalej jako Spółka) bierze udział w postępowaniu przetargowym, gdzie przedmiotem oferty zgodnie z zamówieniem publicznym oraz SIWZ dla Oferenta tj. Centrum Medyczne „Żelazna” sp. z o.o. jest dostawa systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS.

Zgodnie ze złożoną ofertę przez Spółkę w ramach, której jak rozumiemy wchodzi trzy moduły:

A - System monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS, klasyfikowany zgodnie z odrębnymi przepisami jako wyrób medyczny Klasy I

B - Integracja systemu

C - Monitor funkcji życiowych, także klasyfikowany zgodnie z odrębnymi przepisami jako wyrób medyczny tzw. Klasy IIa  
Całość oferty tj. Moduły A-C stanowią kompleksową ofertę, która aby spełniała wymóg Zamawiającego w zakresie postępowania przetargowego musi zostać wykonana łącznie.

Ponadto, jak wynika z dokumentacji, Spółka ustaliła cenę dla całej przedstawionej oferty z uwzględnieniem stawki VAT 8%. Jak rozumiemy wątpliwości Zamawiającego dotyczą prawidłowości opodatkowania stawką 8% VAT wszystkich elementów oferty tj. w szczególności Modułu B. Moduł B dotyczy integracji Systemu oferowanego przez Spółkę z pozostałymi elementami wchodzącymi w skład przedmiotowej oferty m.in. z monitorami funkcji życiowych

#### II. PODSTAWA PRAWNA

Analiza została opracowana na podstawie:

- Ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm., dalej: „VAT”),
- Interpretacje i orzeczenia sądowe.

### III. WNIOSKI

- W naszej ocenie Spółka prawidłowo zastosowała stawkę VAT 8% dla całej przedstawionej oferty i wszystkie jej Moduły tj. A-C powinny podlegać opodatkowaniu stawką 8% VAT.

### IV. ANALIZA PODATKOWA

Zgodnie z ustawą VAT, przedmiotem opodatkowania jest w szczególności odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju lub odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, zob. art. 5 VAT.

Należy podkreślić, że co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do czynności zasadniczej.

Aby móc wskazać, że dane świadczenie jest świadczeniem złożonym (kompleksowym), powinno składać się ono z różnych czynności, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na świadczenie kompleksowe składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej.

Jednocześnie nie można pominąć, iż o charakterze usługi kompleksowej (czy w ogóle świadczenia) wielokrotnie wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którego tezy są w pełni aprobowane i wielokrotnie przytaczane wśród polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Przykładowo, w uzasadnieniu wyroku w sprawie C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*) TSUE wskazał, że: "Kaźde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jeżeli jednak dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. (...) Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej".

W sprawie C-41/04 (*Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financien*) TSU1 wskazał, że: " (...) jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętnego konsumenta, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku VAT".

W powyższym wyroku Trybunał podkreślił znaczenie analizy charakteru transakcji z punktu widzenia nabywcy (konsumenta), bowiem to właśnie perspektywa nabywcy powinna być podstawą do ustalenia, jaki był rzeczywisty charakter świadczenia, podobnie TSUE, zob. wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 *Part Service srl*, z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro* oraz 5 października 2023 r. w sprawie C-505/22.

Stanowisko to było dotychczas wielokrotnie powtarzane (zob. sprawy C-425/06 *Ministero delPEconomia e delle Finanze przeciwko Part Service Srl*; C-392/11 *Field Fisher Waterhouse* oraz w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 *Madgett i Baldwin*).

Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia, świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będzie jedno świadczenie kompleksowe, obejmujące kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład wykonywanego świadczenia wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu świadczenia złożonego kompleksowego. Zob. stanowisko TSUE w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r., w sprawie nr C-349/96; w wyroku TSUE z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen* oraz w wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP*.

Ponadto w orzecznictwie TSUE przyjęto, że wartość lub cena poszczególnych świadczeń, nie ma charakteru

decydującego dla uznania, które świadczenia ma charakter dominujący. Inaczej mówiąc, dla ustalenia że dane świadczenie ma charakter dominujący tylko dla tego, że jest droższe od pozostałych nie ma decydującego znaczenia przy ocenie kompleksowości świadczenia – wartość świadczeń może mieć charakter jedynie pomocniczy przy takiej ocenie. Niemniej jednak należy rozpatrywać całokształt okoliczności danego świadczenia, zob. np. wyroki TSUE: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94, Faaborg - Gelting Linien; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v Staatssecretaris van Financien lub z dnia 4 marca 2021 r. w sprawie C-581/19 Frenetikexito - Unipessoal Lda.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I FSK 49/12 uznał, że możliwe jest uznanie usługi za kompleksową, pomimo, że żadnemu z jej elementów nie można przypisać funkcji dominującej. Podkreślił, że w przypadku równorzędnych usług, łącznie prowadzących do realizacji umówionego przez strony rezultatu, szereg tych równorzędnych czynności powinien być uznawany jako jedno świadczenie kompleksowe (podobnie indywidualna interpretacja podatkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 grudnia 2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.630.2018.1.PR).

Zgodnie z powyżej przedstawioną linią orzeczniczą TSUE jak i praktyką krajową należy zatem wskazać, że świadczenia składające się z szeregu nierozzerwalnie ze sobą powiązanych elementów, tworzące jednolitą ekonomicznie całość i tylko jako takie mające gospodarczy sens dla konsumenta/odbiorcy, powinny być traktowane jako jedno kompleksowe świadczenie. Ponadto, każde dążenie do dzielenia takich transakcji na osobne elementy będzie prowadziło do wypaczenia ekonomicznej istoty takich świadczeń. Z taką sytuacją mamy też do czynienia na przykładzie stanu faktycznego zaistniałego w ramach przedłożonej oferty w postępowaniu przetargowym w jakim uczestniczy Spółka:

- Złożona oferta na wykonanie Systemu wraz z jego integracją jest świadczeniem złożonym, tj. składają się na nią różnorodne czynności szczegółowo opisanym w formularzu cenowym jak i opisie przedmiotu zamówienia;

- ww. czynności będą świadczone na podstawie umowy zawartej ze Spółką a oferentem w ramach skonkretyzowanego postępowania przetargowego (zakładając dojdzie do skutku i wygranej w przetargu). Ponadto, powinny być one widziane jako jednolita sekwencja, czyli przeplatające się elementy świadczeń wzajemnie ze sobą powiązanych, których łączne wykonanie daje oczekiwany efekt gospodarczy w postaci wykonania Systemu wraz z jego integracją;

- ww. czynności są ze sobą ściśle powiązane zarówno w perspektywie formalnej (wynikają z SIWZ, złożonej oferty jak i OPZ), jak również - co ważniejsze - w perspektywie funkcjonalnej, tj. tworzą one spójną ekonomicznie całość ukierunkowaną ostatecznie na wykonanie Systemu wraz z jego integracją zgodnie z oczekiwaniami odbiorcy świadczenia tj. Zamawiającego;

- należy pamiętać, że podatek VAT jest podatkiem ekonomicznym, który swoje skutki uzależnia od wystąpienia adekwatnych zdarzeń ekonomicznych. W omawianym przypadku takim zdarzeniem jest wykonanie kompleksowe Systemu (systemu monitorowania funkcji życiowych) wraz z jego integracją z systemem szpitalnym co jest przedmiotem zainteresowania nabywcy (Zamawiającego). Zamawiający jako placówka medyczna z ekonomicznego punktu widzenia jest zainteresowana otrzymaniem całościowej i kompleksowej usługi tj. funkcjonujący system monitorowania funkcji życiowych w dodatku zintegrowany z systemem szpitalnym zgodnie z przedmiotem zamówienia a nie poszczególnymi jej elementami osobno. W taki sam sposób powinny być również przypisane skutki podatkowe w zakresie VAT – do usługi kompleksowej a nie do poszczególnych świadczeń. Sam element wykonania czy to Modułu A, B lub C jest tylko elementem pomocniczym do wykonania samej usługi, który jest ściśle związany z wykonaniem całościowego Systemu monitorowania a nie celem samym w sobie dla Zamawiającego.

Podsumowując z perspektywy Zamawiającego przedmiotowa kompleksowa usługa wykonywana przez Spółkę jest traktowana jako jedno/kompleksowe świadczenie a jej podział (poprzez wyodrębnienie pojedynczych czynności np. dostarczenia Modułu A, B lub C) byłby sztuczny i prowadziłby do "wykreowania" zupełnie innych usług lub dostaw towarów. Rozpatrując je z osobna, czynności te w oderwaniu nie realizują zamierzonego celu i z perspektywy Zamawiającego jako konsumenta/nabywcę utracona jest łączna użyteczna wartość dodana ze względu na brak elementu koordynacji pomiędzy tymi sztucznie "wyodrębnionymi" świadczeniami.

Wobec tego, przedmiotowa kompleksowa usługa powinna być traktowana jako świadczenie złożone, gdzie poszczególne czynności są ze sobą nierozzerwalnie związane i obiektywnie tworzą jedną gospodarczą całość, której rozdzielanie miałoby charakter sztuczny. Ponadto, czynności świadczone przez Spółkę, dopiero jako całość są w pełni użyteczne dla Zamawiającego. Jednocześnie jako świadczenie dominujące tj. główne należy zidentyfikować Moduł A, który stanowi centralny, kluczowy i niezbędny element kompleksowego świadczenia. Pozostałe świadczenia czyli Moduł B i C mają charakter pomocniczy (w tym jak to ujęła w piśmie z dnia 03 lutego 2025 r. Spółka w stosunku do Modułu B elementem podrzędnym). Elementy te jednak służą pełniejszemu wykonaniu Modułu A i dopiero jako zestaw przedstawiają wartość oczekiwaną po stronie Zamawiającego (w znaczeniu ekonomicznym tylko cały zestaw stanowi produkt gotowy dla Zamawiającego). W związku z instytucją świadczenia kompleksowego skutki prawne w podatku VAT w

tym stawka VAT świadczenie główne (Moduł A) „rozciągają się” także na elementy pomocnicze tj. Moduł B i C. Stąd w naszej ocenie Spółka prawidłowo zastosowała stawkę VAT 8% dla całej przedstawionej oferty i wszystkie jej Moduły tj. A-C powinny podlegać opodatkowaniu stawką 8% VAT (na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 13 załącznika nr 3 do ustawy).

Na marginesie wskazujemy, że w praktyce organów skarbowych w wydawanych WIS przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej występują WIS w, których organ w zakresie wyrobów medycznych i usług korzystających z preferencyjnej stawki 8% w związku dostawami wyrobów medycznych w kontekście świadczeń kompleksowych, przykładowo WIS:

- z dnia 16 października 2023 r. nr 0115-KDST1-1.440.169.2023.5.ANJ;
- z dnia 31 sierpnia 2023 r. nr 0115-KDST1-1.440.174.2023.3.DM;
- z dnia 27 października 2023 r. nr 0115-KDST1-1.440.264.2022.8.AW.

Omawiane WIS dotyczyły świadczeń kompleksowych, gdzie przedmiotem świadczenia w postępowaniach przetargowych były m.in. wdrożenie systemów medycznych klasyfikowanych jako wyroby medyczne.

(por. ww. wyjaśnienia wraz z załącznikiem, w aktach sprawy).

Kolejno ustalono, że pismem z 3 kwietnia 2025 r. zamawiający zawiadomił odwołującego o wyborze oferty przystępującego jako najkorzystniejszej

(por. ww. zawiadomienie, w aktach sprawy na nośniku elektronicznym przekazany przez zamawiającego).

### **Odwołanie nie zasługiwało na uwzględnienie.**

Chybione okazały się zarzuty dotyczące zaniechania odrzucenia oferty z powodu niezgodnego z prawem zastosowania przez przystępującego jednolitej stawki podatku VAT w wysokości 8 % na przedmiot zamówienia.

Jako wynikało z załącznika nr 2 do SWZ (Formularz cenowy. Opis przedmiotu zamówienia), przedmiotem zamówienia był System Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS – 1 Komplet. W skład tego kompletu zaś wchodziły:

- A. System monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS – 1 szt.,
- B. Integracja systemu – 1 szt.,
- C. Monitor funkcji życiowych – 4 szt.

Przystępujący w formularzu cenowym oświadczył, że oferuje zamawiającemu ten komplet opodatkowany stawką podatku VAT w wysokości 8%. Z kolei odwołujący zaoferował zamawiającemu pkt A i pkt B elementów przedmiotu zamówienia opodatkowane stawką podatku VAT w wysokości 23%, zaś element z pkt C opisu przedmiotu zamówienia – stawką w wysokości 8%.

Przystępujący wezwany do złożenia wyjaśnień co do zastosowanych stawek podatku VAT oświadczył, że Oferowany został system medyczny klasy I zgodnie z Dyrektywą MDD (93/42/EWG), oraz rozporządzeniem MDF (745/2017) (Rozporządzenie 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).

Zakres :

Poz. A : System Medyczny Klasy I + integracja z AMMS

Poz. B : Integracja Systemu Medycznego klasy I TDZ w pozostałym zakresie

Wyjaśniamy iż 8 % stawka VAT została zastosowana na podstawie obowiązujących przepisów „USTAWA z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” art. 41 ust.2 w związku z art. 145c w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 2) ustawy o podatku od towaru i usług , czyli na System Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta ( Poz. A ) wraz z usługą integracji ( Poz. B ).

Jednocześnie podkreślamy, iż integracja systemu ( zarówno integracja z systemem AMMS znajdująca się w pozycji A i integracja systemu z pozycji B ) jest elementem podrzędnym Systemu Monitorowania Funkcji Życiowych Pacjenta i bezpośrednio związana z zastosowaniem przez TDZ Systemu Monitorowania Funkcji Życiowych pacjenta w klasie I (w tym przypadku opracowaniem autorskim TDZ Technika dla zdrowia sp. z.o.o – System Intensywnego Nadzoru Pacjenta typ Mobilna Stacja Monitorowania Pacjenta ) z Pozycji A.

Zdaniem odwołującego, przedmiot zamówienia, w części dotyczącej usługi integracji, powinien zostać opodatkowany podatkiem VAT w stawce 23%.

Na wstępie podkreślenia wymagało, że zgodnie z art. 8 ust. 1 Pzp w zw. z art. 6 KC ciężar wykazania zasadności

zarzutów spoczywał na odwołującym. W analizowanej sprawie kluczowym było, aby strona która kwestionowała prawidłowość prawnopodatkowej kwalifikacji świadczenia zaoferowanego przez konkurenta przedstawiła silne, niepodważalne, rozstrzygające, wiążące i niebudzące wątpliwości dowody przemawiające za zasadnością swego stanowiska.

W pierwszej kolejności dostrzeżenia wymagało, że odwołujący, na którym spoczywał ciężar dowodu nie przedstawił w charakterze dowodu przykładowo wiążącej informacji stawkowej, w rozumieniu art. 42a ustawy o podatku o towarów i usług, która wiązałaby zamawiającego i wykonawców wydanej w tej konkretnej sprawie. Analiza zaś całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie nie pozwalała na ustalenie przez Izbę z całą pewnością, że przystępujący popełnił błąd w obliczeniu ceny polegający na przyjęciu niezgodnej z prawem stawki podatku od towarów i usług.

Odwołujący złożył wprawdzie na posiedzeniu izby dowody z zakresu praktyki rynkowej na okoliczność, że urządzenia mogą funkcjonować bez integracji:

- a) pochodzące od Kujawsko-Pomorskiego Centrum Pulmonologii w Bydgoszczy (4 monitory funkcji życiowych bez integracji);
- b) pochodzące od Szpitala Powiatowego w Żurominie (1 monitor funkcji życiowych);
- c) pochodzące od Samodzielnego Publicznego ZOZ w Szamotułach (5 monitorów funkcji życiowych bez integracji).

Odwołujący złożył na posiedzeniu izby także dowody na okoliczność, że integracja może nastąpić jako etap późniejszy:

- a) pochodzące od 5. Wojskowego Szpitala Klinicznego z Polikliniką w Krakowie (3 monitory funkcji życiowych bez integracji - etap I - oraz 30 monitorów funkcji życiowych z integracją - etap II);
- b) pochodzące od Szpitala Uniwersyteckiego w Krakowie (3 monitory funkcji życiowych bez integracji - etap I, 30 monitorów funkcji życiowych z integracją - etap II - oraz 40 monitorów funkcji życiowych z integracją - etap III);
- c) pochodzące od Uniwersyteckiego Szpitala Dziecięcego w Krakowie (2 monitory funkcji życiowych bez integracji - etap I, 30 monitorów funkcji życiowych z integracją - etap II - oraz 10 monitorów funkcji życiowych z integracją - etap III);
- d) pochodzące od Samodzielnego Publicznego Szpitala Klinicznego nr 2 PUM w Szczecinie (21 monitorów funkcji życiowych bez integracji - etap I - oraz integracja dostarczonych urządzeń - etap II).

Ponadto odwołujący złożył także na posiedzeniu izby dowody na okoliczność, że integracja może zostać zakupiona niezależnie od posiadanych urządzeń pochodzące od Wielkopolskiego Centrum Onkologii im. Marii Skłodowskiej-Curie (2 monitory funkcji życiowych z podłączeniem do istniejącej integracji - etap I, 11 monitorów funkcji życiowych z podłączeniem do istniejącej integracji - etap II, 2 monitory funkcji życiowych z podłączeniem do istniejącej integracji - etap III - oraz zakup nowej integracji do istniejących monitorów funkcji życiowych - etap IV).

Wreszcie odwołujący złożył na posiedzeniu izby dowód na okoliczność, że integracja może zostać zakupiona u innego podmiotu niż dostawca urządzeń pochodzący od Samodzielnego Publicznego Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Szczecinie (3 monitory funkcji życiowych z licencjami do podłączenia do systemu Asseco AMMS oraz zakup integracji od podmiotu zewnętrznego).

Izba wzięła jednak pod uwagę, że powyższym dowodom odwołującego przystępujący przeciwstawił dowody przeciwnie również pochodzące z zakresu praktyki rynkowej. Przy swym piśmie procesowym z 28 kwietnia 2025 r. przystępujący złożył:

- a) dowody pochodzące z realizacji zamówienia na rzecz Górnośląskiego Centrum Medycznego im. prof. Leszka Gieca Śląskiego Uniwersytetu Medycznego w Katowicach pod nazwą: *Komputerowy system wsparcia pracy lekarza anestezjologa do obsługi 15 stanowisk znieczulenia (sal operacyjnych) - elektroniczna karta znieczulenia* – którego elementem była m.in. integracja z istniejącym systemem HIS AMMS. Z dowodów tych wynikało, że zamówienie to zostało zrealizowane przez przystępującego, który wystawił fakturę nr 020/12/2023/VAT z dnia 7 grudnia 2023 r., zgodnie z którą całość wynagrodzenia została objęta podatkiem VAT wg. stawki 8%;
- b) dowody pochodzące z realizacji zamówienia na rzecz Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Elblągu pod nazwą „Komputerowy systemu wsparcia pracy lekarza anestezjologa wraz z integracją z istniejącym systemem HIS i wdrożeniem, do obsługi 8 sal operacyjnych, śluzę przyjąć pacjentów oraz sali pooperacyjnej/wybudzeń wraz z niezbędnym wyposażeniem, gwarancją sprawności sprzętu w okresie 36 miesięcy oraz gwarancją sprawności działania oprogramowania wraz ze stosownymi aktualizacjami w okresie 60 miesięcy, w ramach zadania pn. „Zakup

sprzętu i aparatury – sfinansowanie zakupu sprzętu dla Oddziałów Anestezjologii i Intensywnej Terapii z największą aktywnością donacyjną w latach 2020-2021” w ramach Narodowego Programu Rozwoju Medycyny Transplantacyjnej – którego elementem była również integracja z systemem HIS,

c) dowody pochodzące z realizacji zamówienia na rzecz Narodowego Instytutu Kardiologii Stefana Kardynała Wyszyńskiego – Państwowego Instytutu Badawczego pod nazwą „System Elektronicznej Karty Znieczuleń wraz z modulem Śluzu oraz niezbędnym wyposażeniem - System do ciągłego zapisu przebiegu znieczulenia, jako wsparcia dla pracy lekarza anesteziologa rozwiązanie dla 14 sal operacyjnych” – którego elementem była również integracja z systemem szpitalnym HIS. Zamówienie to zostało zrealizowane przez przystępującego, który wystawił fakturę nr 067/12/2023/VAT z dnia 18 grudnia 2023 r., zgodnie z którą całość wynagrodzenia została objęta podatkiem VAT wg. stawki 8%.

(por. odpowiednio załączniki nr 3 i 4, załączniki nr 5 i 6 oraz załączniki nr 7 i 8 do pisma procesowego przystępującego z 28 kwietnia 2025 r.).

Analiza ww. dowodów z zakresu praktyki rynkowej złożonych przez odwołującego i przystępującego świadczyła o tym, że dokonywana przez wykonawców i akceptowana przez instytucje zamawiające i organy podatkowe prawnopodatkowa kwalifikacja świadczeń zależała od indywidualnych cech zamawianych świadczeń oraz celów, jakie poprzez zamówienie zamierzali osiągnąć poszczególne zamawiający.

Celem wykazania zasadności swych zarzutów odwołujący złożył także sporządzone na jego zlecenie dwie opinie prawne. W swej opinii z 28 kwietnia 2025 r. dr K.T. stwierdziła m.in., że:

1. dostawa Monitorów Funkcji Życiowych, będących wyrobami medycznymi dopuszczonymi do obrotu w rozumieniu przepisów krajowych i unijnych, która podlega opodatkowaniu stawką preferencyjną 8% VAT, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT w zw. z poz. 13 załącznika nr 3 (wyroby medyczne).

2. usługa integracji MFŻ z informatycznym systemem szpitalnym HIS/AMMS, obejmująca licencje, konfigurację, wdrożenie i testy, stanowi odrębne świadczenie opodatkowane podstawową stawką 23% VAT, jako odrębna usługa niemieszcząca się w katalogu preferencji (art. 41 ust. 1 ustawy o VAT).

Odwołujący złożył także sporządzony na jego zlecenie Komentarz prawno-podatkowy z 29 kwietnia 2025 r. autorstwa PwC Polska Kassel i Wspólnicy sp.k., w której stwierdzono m.in., że praktyki rynkowej (o czym świadczą chociażby publicznie dostępne dokumenty przetargowe) wynika, że mogą być one nabywane w oddzielnych, niezależnych procesach, tj.:

- nabywanie samego urządzenia medycznego, bez jego integracji lub

- nabywanie urządzenia medycznego oraz jego integracji od dwóch niezależnych podmiotów.

Dostawa sprzętu medycznego oraz usługa jego integracji z istniejącym systemem informatycznym szpitala powinny być więc traktowane jako dwa odrębne świadczenia, podlegające opodatkowaniu odrębnymi stawkami VAT – 8% na dostawę sprzętu medycznego i 23% na usługę jego integracji z systemem.

Izba wzięła pod uwagę, że powyższym dowodom odwołującego przystępujący przeciwstawił dowody przeciwnie. Już w trakcie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego złożył stanowisko ws. właściwego zastosowania stawki VAT, pochodzące od LTCA Zarzycki Niebudek Kubicz Sp.k., opracowane przez: Ł.J. – doradcę podatkowego. W opinii tej jej autor wskazał m.in., że z perspektywy Zamawiającego przedmiotowa kompleksowa usługa wykonywana przez Spółkę jest traktowana jako jedno/kompleksowe świadczenie a jej podział (poprzez wyodrębnienie pojedynczych czynności np. dostarczenia Modułu A, B lub C) byłby sztuczny i prowadziłby do „wykreowania” zupełnie innych usług lub dostaw towarów. Rozpatrując je z osobna, czynności te w oderwaniu nie realizują zamierzonego celu i z perspektywy Zamawiającego jako konsumenta/nabywcę utracona jest łączna użyteczna wartość dodana ze względu na brak elementu koordynacji pomiędzy tymi sztucznie „wyodrębnionymi” świadczeniami.

Ponadto w trakcie posiedzenia izby przystępujący złożył opinię sporządzoną przez prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego - doradcę podatkowego - w sprawie prawidłowości zastosowanych stawek podatkowych w ofercie dot. dostawy systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta wraz z integracją z systemem szpitalnym AMMS datowaną na 29 kwietnia 2025 r. W opinii tej jej autor wskazał m.in., że z perspektywy nabywcy mamy do czynienia w analizowanym przypadku z oczekiwaniem uzyskania dostawy systemu monitorowania funkcji życiowych – wyrobu medycznego jako świadczenia głównego. W ocenie ISP podział przedmiotowego świadczenia (modułów A-C) na poszczególne elementy miałby charakter sztuczny. W ocenie ISP dostawa systemu monitorowania funkcji życiowych wraz z integracją oraz monitorem funkcji życiowych będzie świadczeniem kompleksowym opodatkowanym 8% stawką VAT.

Jak wynikało z ww. opinii prawnopodatkowych, ich autorzy dochodzili do odmiennych wniosków niż autorzy opinii złożonych przez odwołującego.

Ponadto wzięto także pod uwagę, że nawet w opinii i komentarzu złożonych przez odwołującego można było znaleźć fragmenty, w których autorzy nakazywali wręcz ostrożne podchodzenie do formułowanych przez nich wniosków. Przykładowo, w komentarzu prawno-podatkowym z 29 kwietnia 2025 r. autorstwa PwC Polska Kassel i Wspólnicy sp.k wskazano m.in.:

*Zaznaczamy jednak, że pogląd zaprezentowany w powyższej interpretacji nie jest jednolity w praktyce organów podatkowych, a kwestia kwalifikacji danego świadczenia jako złożonego często wymaga indywidualnej wykładni, uwzględniającej okoliczności konkretnej transakcji.*

*Oczywiście, nie jesteśmy w stanie wykluczyć, że organy podatkowe zajmą stanowisko odrębne, uznając, że usługa integracji jest częścią świadczenia kompleksowego. (...)*

*Nie można również wykluczyć próby przypisania usłudze integracji charakteru usługi montażu. Zgodnie z definicją słownikową, montaż to proces polegający na łączeniu oddzielnych części w całość, zwłaszcza w technice i przemyśle, gdzie oznacza składanie elementów w zespoły konstrukcyjne, a następnie w maszyny i urządzenia. Jest to etap produkcji, w którym gotowe podzespoły są połączone w celu uzyskania wyrobu złożonego. W takim wypadku, zgodnie z szerokim podejściem prezentowanym w interpretacjach indywidualnych i wyrokach, mamy do czynienia za świadczeniem pomocniczym w ramach jednego kompleksowego świadczenia.*

Z kolei jakkolwiek dr K.T. w swej opinii dochodziła do innych wniosków niż autorzy opinii prawnych wykonanych na zlecenie przystępującego, to jednak w treści swej opinii przywoływała także orzecznictwo TSUE, wskazując, jakie warunki musiałby zostać spełnione, aby świadczenia zostały uznane za jedno świadczenie kompleksowe. Wskazała bowiem, że *W sprawie Levob (C-41/04), dotyczącej sprzedaży standardowego oprogramowania wraz z jego dostosowaniem (customizacją) dla klienta, TSUE orzekł, że sprzedaż programu i usługa dostosowania stanowiły jedno świadczenie złożone. Decydujące było to, że zakupiony standardowy program bez usługi dostosowania nie miał dla klienta użytecznej wartości – przed dostosowaniem nie nadawał się do użytku zgodnie z potrzebami klienta. Dopiero personalizacja oprogramowania nadawała mu funkcjonalność żadaną przez nabywcę. Sąd uznał, że z ekonomicznego punktu widzenia klient nabył jedno dobro: kompletny, funkcjonalny system software dostosowany do jego potrzeb, choć formalnie składało się to z dwóch elementów (program standardowy + usługa adaptacji) (wyrok w sprawie Levob, pkt 24).*

*Orzeczenie w sprawie Levob (jak i szereg innych, np. CPP, C-111/05 Aktiebolaget) ustanawia ważną zasadę: jeżeli jedno ze świadczeń nie ma samodzielnej racji bytu bez drugiego, a razem składają się na nową jakość oczekiwaną przez nabywcę, to należy traktować je łącznie. Odwrotnie, jeśli każde ze świadczeń ma samoistne znaczenie i może być nabywane niezależnie, to co do zasady nie powinno się ich sztucznie łączyć dla potrzeb VAT.*

Przy wyrokowaniu Izba wzięła pod uwagę charakter przedmiotu zamówienia w tej konkretnej analizowanej sprawie. Dostrzeżenia wymagało, że cel postępowania wyraźnie wynikał z opisu przedmiotu zamówienia. Celem tym było zapewnienie zamawiającemu kompleksowego efektu w postaci Systemu monitorowania funkcji życiowych pacjenta zintegrowanego z systemem szpitalnym AMMS. Nie bez powodu zamawiający w opisie przedmiotu zamówienia posłużył się sformułowaniem 1 komplet. Jak wynikało z powyższego integracja z systemami szpitalnymi posiadanymi przez zamawiającego była wymaganym elementem przedmiotu zamówienia, traktowanym wraz z urządzeniami jako jeden komplet (całość).

Celem postępowania nie była więc zatem dostawa samych urządzeń w postaci monitorów funkcji życiowych, lecz pewnego funkcjonalnego i kompleksowego systemu. W szczególności dostawa monitorów funkcji życiowych nie stanowiła dla zamawiającego celu samego w sobie, lecz była elementem funkcjonalnej całości, jakim był dostarczony system, który miał zostać zintegrowany z systemem szpitalnym AMMS. Powyższe rozwiązanie jako całość mogło być uznane za zapewniające zamawiającemu nową jakość, której nie osiągnąłby zamawiając same monitory, gdyż nie dałyby mu takiej funkcjonalności jak kompleksowy system działający jako całość. Potwierdzeniem tego było oświadczenie zarządu zamawiającego, załączone do odpowiedzi na odwołanie, wyjaśniające motywy, jakie legły u podstaw wszczęcia przedmiotowego postępowania i cel, jaki zamówienie miało osiągnąć. W oświadczeniu tym wskazano m.in.:

*Spółka zdecydowała się na zakup systemu monitorowania wraz z integracją z systemem AMMS jako jednego, zintegrowanego zadania, kierując się kompleksowością rozwiązania oraz koniecznością zapewnienia realizacji celów, dla których podjęto decyzję o wdrożeniu systemu monitorowania funkcji życiowych tzn.:*

- ograniczenie ręcznego wprowadzania danych z monitora do systemu AMMS, co minimalizuje błędy generowane przez przepisywanie z kartki oraz pozwala poświęcić więcej czasu pacjentom. Rozwiązanie to umożliwiłoby pożądaną szybsze podłączenie kolejnego pacjenta do niezbędnej aparatury, co przekłada się na efektywniejsze monitorowanie stanu zdrowia większej liczby pacjentów;

- zapisywanie danych w rzeczywistym czasie z pomiarów w dokumentacji medycznej kompletności dokonywania założonych pomiarów

- poprawa jakości opieki nad pacjentami możliwość szybszego reagowania przez personel na zmieniające się parametry pacjenta (rejestracja pełnego zestawu parametrów życiowych w krótkim czasie)

- zwiększenie bezpieczeństwa pacjenta poprzez możliwość wprowadzenia skał służących do standaryzacji oceny ciężkości choroby i ryzyka pogorszenia stanu pacjenta w nagłych przypadkach.

Co istotne przedstawiciele zamawiającego oświadczyli także, że Spółka posiada kardiomonitory, które funkcjonują oddzielnie jednak nie zapewniają one realizacji powyższych założeń. Stąd decyzja o zakupie systemu monitorowania wraz z integracją. Takie kompleksowe podejście pozwala ograniczyć ryzyko niepowodzenia i zapewnia techniczną spójność wdrożenia.

Z powyższego wynikało, że w szczególności dostawa samych monitorów pozostawała zdecydowanie poza zainteresowaniem zamawiającego i rozwiązanie to nie spełniałoby w żaden sposób uzasadnionych potrzeb zamawiającego. Celem postępowania było zatem kompleksowe rozwiązanie, system monitorowania jako całość, które pozwoliłoby zamawiającemu na osiągnięcie nowej jakości, jakiej nie zapewniłoby zamówienie samych monitorów. W okolicznościach danej sprawy zakup samych monitorów nie miałby dla zamawiającego żadnej użytecznej wartości. Celem zamawiającego było uzyskanie zintegrowanego rozwiązania wspierającego działalność medyczną. Zdaniem izby jeśli zaś uznać dostarczany system za świadczenie główne, to jego integracja z systemem szpitalnym AMMS mogła być postrzegana za zapewniającą prawidłowe wykonanie i skorzystanie ze świadczenia głównego. Zatem integracja systemu jako wyrobu medycznego mogła być uznana za element czynności dostawy wyrobu medycznego.

Według izby, w okolicznościach danej sprawy przystępujący uprawniony był do zastosowania konstrukcji tzw. świadczenia kompleksowego. Jeżeli bowiem podatnik dokonuje kilku świadczeń na rzecz jednego klienta i są one ze sobą powiązane tak, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą jedną całość, którą jedynie sztucznie można byłoby podzielić na elementy dla celów podatku od towarów i usług, to winny stanowić jedną całość. Stanowisko takie zostało przedstawione choćby w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25 lutego 1999 r. w sprawie Card Protection Plan Ltd (CPP) vs Commissioners of Customs and Excise (sygn. C-349/96). Zdaniem Izby rozdzielenie dostawy monitorów funkcji życiowych od systemu byłoby, w okolicznościach danej sprawy, sztuczne, a przyjemniej nie wykazano z całą pewnością okoliczności przeciwniej.

Wobec powyższego izba stwierdziła, że nie potwierdziły się zarzuty przedstawione w odwołaniu.

Stosownie do art. 553 ustawy Pzp, o oddaleniu odwołania lub jego uwzględnieniu Izba orzeka w wyroku. W pozostałych przypadkach Izba wydaje postanowienie. Orzeczenie Izby, o którym mowa w pkt 1 sentencji, miało charakter merytoryczny, gdyż odnosiło się do oddalenia odwołania. Z kolei orzeczenie Izby zawarte w pkt 2 sentencji miało charakter formalny, gdyż dotyczyło kosztów postępowania, a zatem było postanowieniem. O tym, że orzeczenie o kosztach zawarte w wyroku Izby jest postanowieniem przesądził Sąd Najwyższy w uchwale z 8 grudnia 2005 r. III CZP 109/05 (OSN 2006/11/182). Z powołanego przepisu art. 553 ust. 1 ustawy Pzp wynika zakaz wydawania przez Izbę orzeczenia o charakterze merytorycznym w innej formie aniżeli wyrok. Z uwagi zatem na zbieg w jednym orzeczeniu rozstrzygnięć o charakterze merytorycznym (pkt 1 sentencji) i formalnym (pkt 2 sentencji), całe orzeczenie musiało przybrać postać wyroku.

Zgodnie z przepisem art. 554 ust. 1 pkt 1 ustawy Pzp, Krajowa Izba Odwoławcza uwzględnia odwołanie w całości lub w części, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia, konkursu lub systemu kwalifikowania wykonawców. W analizowanej sprawie nie stwierdzono zarzucanych zamawiającemu naruszeń ustawy Pzp, co skutkowało koniecznością oddalenia odwołania.

Wobec powyższego, na podstawie art. 553 ustawy Pzp, orzeczono jak w pkt 1 sentencji.

Zgodnie z art. 557 ustawy Pzp, w wyroku oraz w postanowieniu kończącym postępowanie odwoławcze Izba rozstrzyga o kosztach postępowania odwoławczego. Z kolei w świetle art. 575 ustawy Pzp, strony oraz uczestnik postępowania odwoławczego wnoszący sprzeciw ponoszą koszty postępowania odwoławczego stosownie do jego wyniku.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie, reguła ponoszenia przez strony kosztów postępowania odwoławczego

stosownie do wyników postępowania odwoławczego oznacza, że „*obowiązuje w nim, analogicznie do procesu cywilnego, zasada odpowiedzialności za wynik procesu, według której koszty postępowania obciążają ostatecznie stronę „przegrywającą” sprawę (por. art. 98 § 1 k.p.c.)*” Jarosław Jerzykowski, *Komentarz do art.192 ustawy - Prawo zamówień publicznych, w. Dzierżanowski W., Jerzykowski J., Stachowiak M. Prawo zamówień publicznych. Komentarz, LEX, 2014, wydanie VI.*

W analizowanej sprawie Izba oddaliła odwołanie. Odpowiedzialność za wynik postępowania ponosił zatem odwołujący. Na koszty postępowania składał się wpis od odwołania uiszczony przez odwołującego w kwocie 15.000 zł oraz koszty wynagrodzenia pełnomocnika zamawiającego w wysokości 3.600 zł, ustalone na podstawie rachunku złożonego do akt sprawy.

Biorąc powyższe pod uwagę, o kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na podstawie art. 557 oraz art. 575 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 8 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 5 pkt 2 lit. b 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 (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437).

**Przewodniczący:.....**