

WYROK

Warszawa, 29 maja 2026 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodnicząca: Anna Chudzik

Protokolantka: Karina Karpińska

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 20 kwietnia 2026 r. przez wykonawcę TIMKO Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie,

w postępowaniu prowadzonym przez Wojewódzki Szpital Zespolony w Kielcach,

orzeka:

1. Oddala odwołanie;

2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę TIMKO Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie i zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego 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.

Przewodnicząca:

Sygn. akt: KIO 1839/26

Uzasadnienie

Zamawiający – Wojewódzki Szpital Zespolony w Kielcach – prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia pn. *Zakup i dostawę Aparatów RTG w ramach projektu pn. „Doposażenie Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Kielcach w sprzęt medyczny do diagnostyki i leczenia pacjentów z chorobami onkologicznymi” dla potrzeb Zakładu Diagnostyki Obrazowej*. Wartość zamówienia jest większa niż progi unijne. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 83938-2026.

Wykonawca TIMKO Sp. z o.o. wniósł 20 kwietnia 2026 r. odwołanie, w którym zarzucił Zamawiającemu naruszenie przepisów:

1. art. 253 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 16 pkt 2 ustawy Pzp, poprzez sporządzenie uzasadnienia odrzucenia oferty w sposób lakoniczny i nieweryfikowalny, polegający na odwołaniu się do treści poufnej opinii podatkowej zewnętrznego doradcy, której Zamawiający odmówił udostępnienia Odwołującemu, co uniemożliwia TIMKO merytoryczne odniesienie się do podstaw faktycznych zaskarżonej decyzji i narusza zasadę przejrzystości postępowania;
2. art. 74 ust. 1 i 2 w zw. z art. 18 ust. 1 oraz art. 96 ust. 3 ustawy Pzp, poprzez bezpodstawne nieudostępnienie Odwołującemu opinii podatkowej sporządzonej przez niezależnego radcę podatkowego, pomimo że opinia ta stanowi dokument sporządzony w toku postępowania i stała się wyłączną merytoryczną podstawą stwierdzenia błędu w obliczeniu ceny, a jej treść jest niezbędna dla oceny prawidłowości zaskarżonej czynności i skorzystania z przysługujących wykonawcy środków ochrony prawnej;
3. art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, poprzez jego bezpodstawne zastosowanie i odrzucenie oferty Odwołującego jako niezgodnej z warunkami zamówienia w zakresie: (i) stawki VAT dla pozycji „przeszkolenie personelu”, podczas gdy SWZ nie określała żadnej konkretnej stawki VAT dla poszczególnych pozycji oferty, (ii) niezłożenia kalkulacji cenowej wyrobów niemedycznych i oświadczenia o wyrobach niemedycznych – pomimo że są to przedmiotowe środki dowodowe podlegające procedurze z art. 107 ust. 2 ustawy Pzp, a nie treść oferty;
4. art. 107 ust. 2 w zw. z art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp, poprzez zaniechanie wezwania Odwołującego do złożenia, uzupełnienia lub poprawienia przedmiotowych środków dowodowych w postaci: oświadczenia o wyrobach

niemedycznych (pkt 117 kol. 2 Zał. 2.3 do SWZ) oraz kalkulacji cenowej wyrobów niemedycznych (pkt 117 kol. 4 Zał. 2.3 do SWZ), mimo że TIMKO złożył oświadczenie w dokumencie „Pismo WM (3)-sig”, a w ocenie Zamawiającego dokument ten był jedynie niekompletny, co stanowi klasyczną przesłankę zastosowania art. 107 ust. 2 ustawy Pzp;

5.art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp (pomocniczo), poprzez jego błędne zastosowanie, ewentualnie niezastosowanie w miejsce art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, podczas gdy nawet gdyby kwestię stawki VAT kwalifikować jako element obliczenia ceny, to zastosowana stawka 23% jest podatkowo-prawnie uzasadniona i nie stanowi błędu;

6.art. 16 pkt 1 i 2 w zw. z art. 239 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez naruszenie zasady równego traktowania wykonawców i stosowanie zróżnicowanych miar oceny wobec wykonawców znajdujących się w analogicznej lub porównywalnej sytuacji: Zamawiający odrzucił ofertę TIMKO z powodu zastosowania stawki 23% dla wyodrębnionej pozycji „przeszkolenie personelu”, jednocześnie akceptując bez żadnych wyjaśnień ofertę GE Medical Systems Polska Sp. z o.o., w której: (i) pozycja „przeszkolenie personelu” jest pozbawiona jakiegokolwiek stawki VAT i ceny jednostkowej (pole oznaczone jako XXXXX), (ii) zbiorcza stawka VAT 8,23% potwierdza, że przynajmniej część świadczeń GE jest opodatkowana stawką wyższą niż 8%;

7.art. 255 pkt 2 ustawy Pzp, poprzez bezpodstawne unieważnienie postępowania w zakresie Pakietu nr 3, będące bezpośrednią i pochodną konsekwencją wadliwego odrzucenia jedynej złożonej oferty.

Odwolujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

- unieważnienia czynności odrzucenia oferty TIMKO Sp. z o.o. w zakresie Pakietu nr 3 oraz czynności unieważnienia postępowania w zakresie Pakietu nr 3;
- dokonania ponownej oceny i badania ofert z udziałem oferty Odwołującego w zakresie Pakietu nr 3 oraz dokonanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej w ww. pakiecie;
- udostępnienia Odwołującemu pełnej dokumentacji postępowania, w tym opinii podatkowej sporządzonej przez niezależnego radcę podatkowego, na którą powołuje się Zamawiający w uzasadnieniu odrzucenia oferty.

Na podstawie dokumentacji przedmiotowego postępowania oraz biorąc pod uwagę stanowiska stron, Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba ustaliła następujący stan faktyczny:

Przedmiotem zamówienia w ramach pakietu nr 3 jest zakup, dostawa, instalacja i uruchomienie aparatów RTG (część pkt 3 SWZ).

We wzorze formularza oferty (załącznik nr 1 do SWZ) Zamawiający wymagał przedstawienia ceny oferty w następujący sposób:

Lp.	Nazwa	Ilość	Cena jednostkowa netto	Stawka podatku VAT %	Wartość brutto
1	Aparat RTG	1 kpl			
2	Przeszkolenie personelu	xxxxx	xxxxx		
Razem:					

W załącznik nr 2.3 do SWZ (Zestawienie parametrów techniczno-funkcjonalnych dla pakietu 3) w poz. 117 Zamawiający określił następujące wymagania:

1.	W przypadku, gdy komponenty, akcesoria lub elementy zestawu nie stanowią wyrobu medycznego w rozumieniu ww. ustawy, Wykonawca zobowiązany jest do przedłożenia stosownego oświadczenia wskazując, które elementy nie są wyrobami medycznymi.	Tak	Szczegółową kalkulację cenową dotyczącą wyrobów niemedycznych Wykonawca winien podać w formie odrębnej tabeli stanowiącej załącznik do formularza ofertowego
----	--	-----	---

Odwolujący przedstawił w formularzu ofertowym następującą wycenę:

L.p.	Nazwa	Ilość	Cena jednostkowa netto	Stawka podatku VAT %	Wartość brutto
1	Aparat RTG	1 kpl	988 500,00 zł	8% i 23%	1 073 820,00 zł
2	Przeszkolenie personelu	1	2 500,00 zł	23%	3 075,00 zł
Razem: 991 000,00 zł					1 076 895,00 zł

Odwołujący przedstawił wraz z ofertą następujące oświadczenie członka zarządu spółki Rex Med Sp. z o.o.:

Niniejszym informuję, iż produkty ujęte w ofercie i produkowane przez Spółkę nie są wyrobami medycznymi w rozumieniu ustawy.

Ołony RTG w postaci fartuchów i akcesoriów podlegają pod Rozporządzenie UE 2016/425 oraz normę RN 61331-3 i są klasyfikowane jako ŚOI (Środki Ochrony Indywidualnej).

Z kolei parawany wykonane z płyty meblowej i blachy ołowianej traktowane są jako asortyment dodatkowy.

Odwołujący nie załączył do oferty szczegółowej kalkulacji cenowej dotyczącej wyrobów niemedycznych.

Pismem z 9 kwietnia 2026 r., Zamawiający – po wcześniejszym unieważnieniu czynności odrzucenia oferty Odwołującego i powtórzeniu badania ofert – poinformował o ponownym odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie:

1)art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, ponieważ zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu

2)art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, ponieważ treść oferty jest niezgodna z warunkami zamówienia.

Zamawiający przedstawił następujące uzasadnienie odrzucenia oferty:

Ad. 1)

Po przeprowadzaniu ponownej analizy treści złożonej oferty jak również w oparciu o posiadaną przez Zamawiającego opinię podatkową sporządzoną przez niezależnego radcę podatkowego – Zamawiający stwierdził, że oferta ww. wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny, polegający na niewłaściwym określeniu stawki podatku VAT w pozycji formularza ofertowego – szkolenie personelu dla której Wykonawca wskazał stawkę VAT 23%, pomimo faktu że czynność ta stanowi niesamodzielne świadczenia pomocnicze w ramach kompleksowej dostawy wyrobu medycznego dla którego dostawy stosowana jest preferencyjna stawka podatku VAT w wysokości 8%.

W ocenie Zamawiającego po analizie treści dokumentów SWZ tj. projektowanych postanowień umowy (załącznik nr 3a do SWZ) oraz wzoru formularza ofertowego (załącznik nr I do SWZ), treści odpowiedzi na zadane pytania przez Wykonawcę w toku prowadzonego postępowania w korelacji z opinią podatkową sporządzoną przez niezależnego radcę podatkowego, którą Zamawiający pozyskał dla tożsamej sytuacji podatkowej w odniesieniu do badania prawidłowości zastosowania stawki podatkowej dla usługi szkoleniowej dla dostawy wyrobów medycznych w postępowaniach znak: EZ/146/2025/MW oraz EZ150/2025/EK, jak również analizy zakresu świadczonej usługi szkoleniowej (zakres usługi szkoleniowej został określony w pkt 115 Załącznika nr 2.3 do SWZ Zestawienie parametrów techniczno-funkcjonalnych dla Pakietu nr 3 w brzmieniu „Szkolenie z obsługi w siedzibie Zamawiającego) należy przyjąć, iż dostawa aparatu RTG wraz z towarzyszącymi usługami ma charakter świadczenia kompleksowego, obejmującego dostawę sprzętu medycznego wraz z elementami niezbędnymi do jego używania: montażem, uruchomieniem, konfiguracją, przeszkoleniem personelu oraz serwisem w okresie gwarancji. Świadczenia dodatkowe są nierozdzielnie związane ze świadczeniem głównym i nie mają dla Zamawiającego samodzielnego znaczenia ekonomicznego. Powyższe oznacza, że wszystkie elementy świadczenia (dostawa, montaż, uruchomienie, szkolenie, serwis) powinny być opodatkowane jednolitą stawką VAT właściwą dla wyrobu medycznego. Powyższe stanowisko jest zgodne z ugruntowaną linią interpretacyjną zawartą w wyrokach TSUE dotyczących świadczeń złożonych, Wiążących Informacjach Stawkowych wydanych przez uprawnione organy w tożsamych sprawach oraz orzecznictwie KIO w odniesieniu do powyższego zagadnienia, które potwierdzają, że świadczenia takie stanowią ekonomicznie jedno nierozdzielne świadczenie i nie należy ich sztucznie rozdzielać.

Z pozyskanej przez Zmawiającego opinii podatkowej wynika wprost, iż brak jest podstaw prawnych do stosowania stawki 23% VAT dla usług dodatkowych powiązanych ze świadczeniem głównym i niezbędnych do prawidłowej realizacji świadczenia podstawowego.

Stosując odmienną stawkę VAT (23%) dla niesamodzielnych świadczeń pomocniczych, w tym w szczególności szkolenia z podstawowego personelu z podstawowej obsługi aparatu wykonawca:

–zastosował niewłaściwe przepisy podatkowe,

–obliczył cenę brutto w sposób sprzeczny z obowiązującymi zasadami opodatkowania świadczeń kompleksowych,

–przedstawił cenę, która nie odpowiada prawidłowości podatkowej.

Błąd w stawce VAT to błąd wpływający na wartość brutto oferty i stanowi błąd w obliczeniu ceny, którego nie można poprawić w trybie art. 223 ust. 2 ustawy Pzp, gdyż dotyczy elementu stosowania przepisów podatkowych, a nie omyłki rachunkowej.

Dodatkowo nadmienić należy, iż w żadnym z dokumentów zamówienia Zamawiający nie zawarł wymogów szerszego zakresu szkolenia poza podstawowym w zakresie bezpiecznej obsługi aparatu RTG które jest nierozdzielnie związane z dostawą urządzenia emitującego promieniowanie jonizujące, które jest szkodliwe dla organizmu człowieka i właściwy przepisy prawa wymagają przed przystąpieniem do użytkowania aparatu do zapoznania się z zasadami bezpiecznego użytkowania urządzenia.

Powyższe stanowisko Zamawiającego w pełni potwierdza orzeczenie TSUE (C-41/04 Levob, C392/11 Field Fisher Waterhouse, C-581/19 Frenetikexito (opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott)) oraz stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (stanowisko KIS nr OI 14-KDIP42.4012.71.2025.I.AA) – dostawa sprzętu medycznego wraz z montażem, uruchomieniem, szkoleniem personelu i serwisem gwarancyjnym stanowi jedno świadczenie kompleksowe, którego wszystkie elementy powinny być opodatkowane jedną stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego, tj. dla dostawy wyrobu medycznego.

Ad. 2)

Wykonawca nie złączył do oferty szczegółowej kalkulacji cenowej dotyczącej elementów niemedycznych.

Zgodnie z zapisami Załącznika nr 2.3 do SWZ Zestawienie parametrów techniczno-funkcjonalnych dla Pakietu nr 3 Zamawiający wymagał złożenia wraz z ofertą:

1) pkt 117 kolumna 2 – „w przypadku, gdy komponenty, akcesoria lub elementy zestawu nie stanowią wyrobu medycznego w rozumieniu ww. ustawy, Wykonawca zobowiązany jest do przedłożenia stosownego oświadczenia wskazując, które elementy nie są wyrobami medycznymi.”

2) pkt 117 kolumna 4 „Szczegółową kalkulację cenową dotyczącą wyrobów niemedycznych Wykonawca winien podać w formie odrębnej tabeli stanowiącej załącznik do formularza ofertowego.”

Wykonawca przedłożył wyłącznie z ofertą oświadczenie o nazwie „Pismo WM (3)-sig”, natomiast oferta nie zawierała kalkulacji ceny dotyczącej elementów i świadczeń będących przedmiotem dostawy, nie objętych stawką preferencyjną VAT w wysokości 8%. Brak dokumentu uniemożliwił Zamawianemu możliwość badania oferty pod względem zgodności zaproponowanego asortymentu w wymogami SWZ jak również badanie prawidłowości ceny pod względem podatkowym pod kątem podziału na asortyment i świadczenia objęte stawką VAT 8% lub stawką VAT 23%.

Mając powyższe na uwadze, Zamawiający uznał, że oferta Wykonawcy w zakresie Pakietu nr 3 jest niezgodna z warunkami zamówienia oraz zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu i podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 5 oraz art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Z uwagi na fakt, iż w Pakiecie nr 3 została złożona wyłącznie jedna oferta, która podlegała odrzuceniu, Zamawiający działając na podstawie art. 255 pkt 2 ustawy Pzp informuje, że postępowanie w Pakiecie nr 3 — Aparat RTG — 1 kpl. zostaje unieważnione ponieważ brak jest jakichkolwiek ważnych ofert, z których mogłyby zostać wybrana oferta najkorzystniejsza.

Izba zważyła, co następuje:

Izba zaliczyła w poczet materiału dowodowego dokumentację przedmiotowego postępowania oraz:

- dokumenty złożone przez Zamawiającego, w postaci opinii podatkowych sporządzonych przez Biuro Rachunkowe BIUREX Sp. z o.o. dla potrzeb postępowań nr EZ/146/2025/MW oraz EZ/150/2025/EK,
- dokumenty złożone przez Odwołującego, w postaci opinii podatkowej sporządzonej przez ATA Tax Sp. z o.o. i wyciągów z dokumentacji postępowań: nr E2/718/EM/2005 prowadzonego przez Dolnośląski Szpital Specjalistyczny im. T. Marciniaka Centrum Medycyny Ratunkowej we Wrocławiu oraz postępowanie nr KPO/61/PN/2025 prowadzonego przez Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Janusza Korczaka Sp. z o.o. w Słupsku.

Zarzut dotyczący nieudostępnienia opinii podatkowej i wadliwość uzasadnienia odrzucenia

Zarzut jest niezasadny.

Zgodnie z art. 253 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp niezwłocznie po wyborze najkorzystniejszej oferty zamawiający informuje równocześnie wykonawców, którzy złożyli oferty, o wykonawcach, których oferty zostały odrzucone – podając uzasadnienie faktyczne i prawne.

Art. 74 ustawy Pzp stanowi:

1. Protokół postępowania jest jawny i udostępniany na wniosek.
2. Załączniki do protokołu postępowania udostępnia się po dokonaniu wyboru najkorzystniejszej oferty albo unieważnieniu postępowania, z tym że:
 - 1) oferty wraz z załącznikami udostępnia się niezwłocznie po otwarciu ofert, nie później jednak niż w terminie 3 dni od dnia otwarcia ofert, z uwzględnieniem lub zdanie drugie,
 - 2) wnioski o dopuszczenie do udziału w postępowaniu wraz z załącznikami udostępnia się od dnia poinformowania o wynikach oceny tych wniosków- przy czym nie udostępnia się informacji, które mają charakter poufny, w tym przekazywanych w toku negocjacji lub dialogu.
3. W przypadku gdy wniesienie żądania dotyczącego prawa, o którym mowa w rozporządzenia, spowoduje ograniczenie przetwarzania danych osobowych zawartych w protokole postępowania lub załącznikach do tego protokołu, od dnia zakończenia postępowania o udzielenie zamówienia zamawiający nie udostępnia tych danych, chyba że zachodzą przesłanki, o których mowa w rozporządzenia .
4. Udostępnianie, o którym mowa w ust. 1 i 2, ma zastosowanie do wszystkich danych osobowych, z wyjątkiem danych, o których mowa w rozporządzenia, zebranych w toku postępowania o udzielenie zamówienia. Ograniczenia zasady jawności, o których mowa w ust. 3 i , stosuje się odpowiednio.

W ocenie Izby Zamawiający nie naruszył powyższych przepisów ustawy.

Po pierwsze, nie stanowi takiego naruszenia nieudostępnienie Odwołującego treści opinii podatkowych pozyskanych dla potrzeb innych postępowań, a przywołanych w uzasadnieniu odrzucenia oferty. Brak jest podstaw do twierdzenia, że opinie te są częścią dokumentacji postępowania podlegającej udostępnieniu jako załączniki do protokołu postępowania. Przedmiotowe dokumenty zostały sporządzone na potrzeby innych postępowań o udzielenie zamówienia, a ponieważ dotyczą analogicznego stanu faktycznego, Zamawiający powołał się na nie w ramach argumentacji uzasadniającej dokonaną ocenę. Nie stanowią one samodzielnej podstawy odrzucenia oferty, Zamawiający w uzasadnieniu odrzucenia oferty przedstawił własną analizę stanu faktycznego i dokonał jego kwalifikacji prawnej, opinie podatkowe natomiast miały obrazować poprawność dokonanej przez Zamawiającego interpretacji. Jak słusznie wskazał Zamawiający, zawierają one analizę orzecznictwa (sądów i trybunału) oraz stanowisk Izb Skarbowych w zakresie stawki podatku VAT na szkolenia lub inne usługi pomocnicze w kontekście dostaw sprzętu i aparatury medycznej, opierają się zatem na powszechnie znanej i dostępnej bazie wyroków i interpretacji izb skarbowych. Wskazanie na te opinie jako potwierdzające prawidłowość dokonanej przez Zamawiającego oceny nie czyni z nich załącznika do protokołu postępowania, który należy udostępnić w odpowiedzi na wniosek o udostępnienie dokumentacji postępowania.

Niezależnie od powyższego, na marginesie zauważyć należy, że przedmiotowe opinie podatkowe zostały przez Zamawiającego załączone do odpowiedzi na odwołanie.

Nie sposób podzielić stanowiska Odwołującego, że uzasadnienie odrzucenia z powołaniem się na treść dokumentu nieznanego wykonawcy, było uzasadnieniem pozornym. Zamawiający wyczerpująco przedstawił motywację dokonanej przez siebie oceny. Powodem odrzucenia oferty są okoliczności ustalone przez Zamawiającego i ich ocena prawna, nie zaś sam fakt, że w innych postępowaniach Zamawiający uzyskał takie a nie inne opinie podatkowe, które wspierają stanowisko Zamawiającego w aktualnym postępowaniu. Nie jest więc tak, że uzasadnienie odrzucenia oferty sprowadza się do przywołania opinii podatkowych. Uzasadnienie to zawiera wszystkie elementy wymagane przepisem art. 253 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp.

Następnie stwierdzić należy, że niezasadne jest stanowisko Odwołującego, jakoby uzasadnienie odrzucenia oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp nie wskazywało konkretnego postanowienia SWZ, z którym oferta Odwołującego miałaby być niezgodna. Zauważenia wymaga, że ww. podstawa prawna odrzucenia oferty dotyczy niezłączenia do oferty szczegółowej kalkulacji cenowej dotyczącej elementów niemedycejszych. Zamawiający wskazał wprost postanowienia SWZ, z których taki obowiązek wynikał, tj. pkt 117 załącznika nr 2.3 do SWZ. Twierdzenia Odwołującego nie mają więc oparcia w stanie faktycznym.

Zarzuty dotyczące błędu w stawce VAT dla pozycji „przeszkolenie personelu”

Zgodnie z art. 226 ust. 1 ustawy Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli:

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

W pierwszej kolejności stwierdzić należy, że niezrozumiały jest zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp w odniesieniu do kwestii stawki podatku VAT. Przepis ten nie był podstawą prawną odrzucenia oferty z powodu błędnej stawki VAT, co jednoznacznie wynika z uzasadnienia tej czynności. Zamawiający wyraźnie wskazał, że oferta podlega odrzuceniu na podstawie:

1)art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, ponieważ zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu

2)art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, ponieważ treść oferty jest niezgodna z warunkami zamówienia,

przy pierwszej z ww. podstaw dotyczy błędnej stawki podatku VAT dla pozycji „przeszkolenie pracowników”, druga natomiast – niezłączenia do oferty szczegółowej kalkulacji cenowej dotyczącej elementów niemedyceńskich.

Są to zatem dwie różne podstawy prawne dotyczące odrębnych okoliczności faktycznych. Tymczasem Odwołujący przedstawia w odwołaniu polemikę z możliwością odrzucenia oferty jako niezgodnej z SWZ z powodu niewłaściwej stawki podatku VAT, w sytuacji, gdy Zamawiający nie określił tej stawki w dokumentach zamówienia. Zatem już tylko z tego powodu zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp jest chybiony.

Odnosząc się natomiast do odrzucenia oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, Izba stwierdziła, że Zamawiający prawidłowo zidentyfikował w ofercie Odwołującego błąd w obliczeniu ceny, polegający na przyjęciu do wyceny przeszkolenia pracowników stawki podatku VAT w wysokości 23%. Usługa ta ma bowiem charakter wyłącznie pomocniczy względem głównego przedmiotu świadczenia, zatem całe świadczenie powinno zostać opodatkowane stawką właściwą dla świadczenia głównego, tj. dostawy aparatu RTG.

Oceniając kwestię powiązania usług dodatkowych z usługą główną, uzasadniającą objęcie ogółu świadczeń stawką właściwą dla świadczenia głównego, należy mieć na uwadze, że zasadą jest odrębne, samodzielne opodatkowanie poszczególnych usług. Jednakże w przypadku świadczenia szeregu usług związanych z sobą, tworzących obiektywną całość w ramach określonej transakcji gospodarczej, nie należy sztucznie ich rozdzielać dla celów podatkowych. Jeśli usługa nie stanowi celu samego w sobie, ale jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej, należy ją traktować jako usługę pomocniczą, opodatkowując ją według zasad właściwych dla usługi zasadniczej. Stanowisko takie jest prezentowane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (m.in. wyrok TSUE z 27 października 2005 r. C-41/04).

Analiza przedmiotu zamówienia prowadzi do wniosku, że celem zamówienia jest nabycie sprzętu medycznego wraz z jego dostawą, montażem, uruchomieniem i przeszkolenie personelu oraz zapewnienie serwisu w okresie gwarancyjnym. W ocenie Izby, znaczenie gospodarcze z punktu widzenia Zamawiającego ma całość tych świadczeń, z których przeszkolenie personelu ma charakter wyłącznie pomocniczy względem świadczenia głównego, służącym zapewnieniu lepszego korzystania z zamawianego sprzętu. Zauważenia wymaga przy tym, że Zamawiający 2 marca 2026 r., w odpowiedzi na pytanie o liczbę wymaganych dni szkoleniowych wyjaśnił, że nie wymaga przeprowadzenia szkoleń specjalistycznych, w przypadku konieczności przeszkolenia personelu szkolenia zostaną zlecone odrębnym zamówieniem po instalacji i uruchomieniu aparatu RTG, a w ofercie należy wycenić wyłącznie szkolenie podstawowe z zasad bezpieczeństwa użytkowania aparatu. Mimo że teoretycznie można traktować dostawę sprzętu i szkolenie odrębnie, to nie można pomijać, że Zamawiający nie dokonywałby zakupu usługi szkolenia z bezpiecznego użytkowania sprzętu, gdyby nie zamawiał tego sprzętu. Świadczenia te nie mają zatem z punktu widzenia Zamawiającego samodzielnego znaczenia, stanowią one gospodarczą całość, a ich rozdzielenie dla celów podatkowych miałoby charakter sztuczny.

Za nietrafną należy uznać argumentację Odwołującego, który wskazywał na konieczność rozdzielenia w czasie dostawy sprzętu oraz usługi szkolenia, w związku z potrzebą uzyskania stosownych pozwoleń na uruchomienie aparatu. Po pierwsze, z dokumentacji nie wynika, że szkolenie ma się odbyć po uruchomieniu aparatu, a z udzielonych przez Zamawiającego wyjaśnień wynika, że ma być to jedynie podstawowe przeszkolenie pod kątem bezpieczeństwa, nie zaś szkolenie specjalistyczne. Po drugie, nawet ewentualny brak jednoczesnego spełnienia tych świadczeń nie zmienia pomocniczego charakteru tego rodzaju przeszkolenia.

Odnosząc się do opinii podatkowych powołanych przez Zamawiającego w uzasadnieniu odrzucenia i załączonych do odpowiedzi na odwołanie należy stwierdzić, że okoliczność pozyskania ich na potrzeby innych postępowań nie odbiera im waloru wspierającego dokonanej przez Zamawiającego ocenę. Rozstrzygające dla oceny tego zarzutu są jednak ustalone przez Zamawiającego okoliczności i ich interpretacja w kontekście przedmiotowego postępowania, z uwzględnieniem przepisów prawa i orzecznictwa. Zdaniem Izby Zamawiający dokonał tej interpretacji prawidłowo.

Do odmiennego wniosku nie uprawnia przedstawiona przez Odwołującego w postępowaniu odwoławczym opinia prywatna sporządzona przez ATA Tax Sp. z o.o. Po pierwsze wskazać należy na ograniczony walor dowodowy opinii prywatnej, sporządzonej na zlecenie strony postępowania odwoławczego i na jego potrzeby. Opinia taka potwierdza jedynie, że osoba, która ją podpisała, złożyła oświadczenie zawarte w opinii i nie może sama w sobie przesądzać o zasadności zarzutów. Niezależnie od powyższego, wskazana w opinii okoliczność, że usługa przeszkolenia personelu co do zasady jest objęta podstawową stawką podatku VAT, jest okolicznością bezsporną. Istotą sporu jest natomiast charakter tej usługi w kontekście głównego świadczenia będącego przedmiotem zamówienia oraz konieczność opodatkowania jej stawką właściwą dla świadczenia głównego. W tym zakresie autorzy opinii wskazali na możliwość rozdzielenia dostawy aparatu RTG oraz usługi przeszkolenia personelu. Zauważyć jednak należy, chociaż rozdzielanie różnych rodzajowo świadczeń jest co do zasady możliwe, to istotna jest wzajemna relacja tych świadczeń oraz to, czy takie rozdzielenie nie będzie miało charakteru sztucznego.

Ponadto nie sposób zgodzić się z tezą wynikającą z opinii i prezentowaną przez Odwołującego podczas rozprawy, jakoby o braku kompleksowego charakteru świadczeń objętych przedmiotem zamówienia świadczył fakt, że w formularzu ofertowym oraz wzorze umowy Zamawiający odrębnie ujął wynagrodzenie za przeszkolenie personelu. W ocenie Izby z wzoru formularza oferty, jak również projektowanych postanowień umowy nie sposób wnioskować o właściwej według Zamawiającego stawce podatku VAT, w sytuacji gdy Zamawiający tych stawek w dokumentach zamówienia nie wskazał. To do wykonawców należało określenie właściwej stawki podatku VAT, a wyodrębnienie w formularzu oferty pozycji dotyczącej szkolenia nie świadczy o tym, że ma być ono objęte inną stawką niż świadczenie główne. Wyodrębnienie takie – jak wyjaśnił Zamawiający – wynikało z faktu, że koszty szkolenia nie są objęte dofinansowaniem z projektu, w ramach którego realizowane jest zamówienie, i muszą być poniesione przez Zamawiającego ze środków własnych.

O zasadności zarzutów nie świadczą przedstawione przez Odwołującego wyciągi z dokumentacji dwóch innych postępowań (postępowanie nr E2/718/EM/2005 prowadzone przez Dolnośląski Szpital Specjalistyczny im. T. Marciniaka Centrum Medycyny Ratunkowej we Wrocławiu oraz postępowanie nr KPO/61/PN/2025 prowadzone przez Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Janusza Korczaka Sp. z o.o. w Słupsku). Zostały one przedstawione w celu wykazania, że w innych postępowaniach akceptowaną praktyką jest stosowanie innej stawki podatku VAT dla dostawy sprzętu medycznego oraz dla szkoleń. Odnosząc się do tych dowodów wskazać należy, że nie świadczą one o tym, że ww. zamawiający dokonali oceny stawek podatku VAT prawidłowo, a Zamawiający w niniejszej sprawie popełnił błąd. Izba nie ma ani wiedzy, ani podstaw do badania, czy inni zamawiający w innych postępowaniach dokonali prawidłowej oceny ofert. Okoliczność zaakceptowania różnych stawek podatku VAT przez inne podmioty nie świadczy o prawidłowości tego stanowiska.

Powyższe prowadzi do wniosku, że Odwołujący przyjął do obliczenia ceny nieprawidłową stawkę podatku VAT dla usługi przeszkolenia personelu, co stanowi błąd w obliczeniu ceny uzasadniający odrzucenie oferty (uchwały Sądu Najwyższego w sprawach o sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP/53/11 z 20 października 2011 r.). Podkreślenia wymaga przy tym, że zastosowanie błędnej stawki podatkowej stanowi podstawę do odrzucenia oferty, jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, niezależnie od tego, czy ta błędna stawka jest stawką podstawową, czy preferencyjną. Nie ma też znaczenia, czy błąd w tym zakresie istotnie wpłynął na cenę oferty oraz czy miał wpływ ranking ofert.

O zasadności zarzutu nie świadczy też opinia Odwołującego, że w rozpoznawanej sprawie stawka podatku nie jest błędna, a najwyżej dyskusyjna. Ocena stawki podatku VAT często wywołuje wątpliwości interpretacyjne, jednak ich istnienie nie zwalnia Zamawiającego z obowiązku ustalenia, czy w ofercie przyjęto stawkę prawidłową. W ocenie Izby w okolicznościach przedmiotowej sprawy Zamawiający ustalenia tego dokonał prawidłowo.

Zarzut zaniechanie wezwania do uzupełnienia przedmiotowych środków dowodowych

Zarzut jest niezasadny.

Zgodnie z art. 107 ust. 2 ustawy Pzp, jeżeli wykonawca nie złożył przedmiotowych środków dowodowych lub złożone przedmiotowe środki dowodowe są niekompletne, zamawiający wzywa do ich złożenia lub uzupełnienia w

wyznaczonym terminie, o ile przewidział to w ogłoszeniu o zamówieniu lub dokumentach zamówienia.

W rozpoznawanej sprawie Zamawiający przewidział w punkcie 12 SWZ wezwanie do uzupełnienia przedmiotowych środków dowodowych na podstawie art. 107 ust. 2 ustawy Pzp.

Odwolujący podniósł, że brakująca kalkulacja cenowa wyrobów niemedycznych oraz oświadczenie o wyrobach niemedycznych stanowią przedmiotowe środki dowodowe podlegające uzupełnieniu.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że podstawą odrzucenia oferty było tylko niezłożenie kalkulacji cenowej wyrobów niemedycznych, oświadczenie natomiast zostało przez Odwołującego załączone do oferty.

Nie zasługuje na uwzględnienie stanowisko, że ww. kalkulacja stanowi przedmiotowy środek dowodowy. Zauważenia wymaga, że zamknięty katalog przedmiotowych środków dowodowych został przez Zamawiającego określony w punkcie 12 lit. c SWZ. Są to:

•foldery / katalogi / ulotki / specyfikacje techniczne poświadczające parametry wskazane w Załączniku nr 2.1, 2.2 i 2.3 do SWZ wraz z jednoznacznym i czytelnym oznaczeniem którego parametru dana treść przedmiotowego środka dowodowego dotyczy. Informacje winny potwierdzać spełnienie wymagań technicznych stawianych przez Zamawiającego dla oferowanego przedmiotu zamówienia, z odniesieniem do pozycji w tabeli / zestawieniu parametrów techniczno-funkcjonalnych.

Autentyczność złożonych dokumentów musi zostać potwierdzona przez Wykonawcę na żądanie Zamawiającego.

•właściwe dokumenty potwierdzające, iż oferowany przedmiot zamówienia jest zgodny z ustawą o wyrobach medycznych z dnia 7 kwietnia 2022 r. (Dz.U.2024.1620 t.j.) oraz ROZPORZĄDZENIA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I R. (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, tj.:

•deklaracja zgodności EU(UE) o której mowa w Art. 19 ROZPORZĄDZENIA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO 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.U.UE.L.2017.117.1, poświadczającej zgodność oferowanego wyrobu z MDR

lub

•deklaracja zgodności EC(WE) o której mowa w dyrektywie Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG sporządzona przez producenta lub autoryzowanego przedstawiciela producenta, poświadczającej zgodność oferowanego wyrobu z MDD lub dyrektywą nr 90/385/EWG z dnia 20 czerwca 1990 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do wyrobów medycznych aktywnego osadzania („AIMDD”) oraz

- w przypadku gdy wyrób medyczny został wprowadzony do obrotu przed dniem 26 maja 2021r. właściwego oświadczenie producenta lub upoważnionego przedstawiciela, zgodnie z klasą wyroby medycznego,

lub

- w przypadku gdy wyrób medyczny jest objęty jednym z okresów przejściowych, o których mowa w art. 120 ust 2 – 4 MDR właściwego oświadczenie producenta lub upoważnionego przedstawiciela zgodnie z klasą wyrobu medycznego.

Wśród przedmiotowych środków dowodowych nie wymieniono kalkulacji cenowej dla wyrobów niemedycznych. Jest to zresztą o tyle oczywiste, że trudno uznać kalkulację cenową za dokument składany na potwierdzenie spełniania wymagań, nie zaś za treść oferty. Ww. kalkulacja – zdaniem Izby – jest ze swej istoty elementem treści oferty, określa bowiem jaki asortyment wykonawca oferuje i jak został on wyceniony. Wbrew twierdzeniom Odwołującego, kalkulacja ta nie mieści się w tiret pierwszym punktu 12.c SWZ, w którym mowa jest o *folderach / katalogach / ulotkach / specyfikacje techniczne poświadczające parametry wskazane w Załączniku nr 2.1, 2.2 i 2.3 do SWZ* Kalkulacja cenowa nie jest żadnym z tych dokumentów, a okoliczność, że wymóg jej złożenia określono w załączniku 2.3 do SWZ nie czyni z niej przedmiotowego środka dowodowego.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że nieprzedstawienie kalkulacji cenowej dla wyrobów niemedycznych stanowi niezgodność oferty z warunkami zamówienia określonymi (pkt 117 załącznika nr 2.3 do SWZ).

Zarzut nierównego traktowania wykonawców

Zarzut jest niezasadny.

Odwolujący podniósł, że w pakietach 1 i 2 zamówienia Zamawiający odmiennie potraktował wykonawcę GE Medical Systems Polska Sp. z o.o., którego oferta zawiera nieprawidłowości dotyczące wskazania stawki podatku VAT. Zauważenia wymaga jednak, że odwołanie zostało wniesione w odniesieniu do pakietu 3, a Odwołujący nie złożył oferty

w pakietach 1 i 2, nie jest więc legitymowany do kwestionowania czynności Zamawiającego w tym zakresie. W tej sytuacji nie jest możliwe rozstrzygnięcie przez Izbę o prawidłowości badania oceny ofert w innych pakietach. Izba nie jest władna ustalić, czy oferta GE została zbadana prawidłowo. Co więcej, wynik takiego rozstrzygnięcia nie mógłby prowadzić do wniosku, że oferta Odwołującego w pakiecie 3 nie podlegała odrzuceniu.

Zarzut dotyczący unieważnienia postępowania

W związku z zasadnym odrzuceniem oferty Odwołującego, będącej jedyną ofertą złożoną w ramach pakietu 3, Zamawiający prawidłowo unieważnił postępowanie w zakresie tego pakietu na podstawie art. 255 pkt 2 ustawy Pzp, który stanowi, że zamawiający unieważnia postępowanie o udzielenie zamówienia, jeżeli wszystkie złożone wnioski o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo oferty podlegały odrzuceniu.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 557, art. 574 i art. 575 ustawy Pzp oraz § 5 pkt 1 i § 8 ust. 2, stosownie do wyniku postępowania obciążając kosztami Odwołującego.

Przewodnicząca:.....