

Sygn. akt: KIO 2891/24

WYROK

Warszawa, dnia 6 września 2024 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca:

Ryszard Tetzlaff

Protokolant:

Piotr Ceglowski

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 12 sierpnia 2024 r. przez wykonawcę: Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk w postępowaniu prowadzonym przez Politechnika Gdańska, ul. G. Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk

uczestnik po stronie zamawiającego – Arkan Sp. z o.o., ul. Budowlanych 17H, 80-298 Gdańsk

orzeka:

1. oddala odwołanie,
2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk i

2.1 . zalicza na poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 7 500 zł 00 gr (słownie: siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) wniesioną przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk tytułem uiszczzonego wpisu, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk tytułem wydatków pełnomocnika Odwołującego, kwotę 852 zł 70 gr (słownie: osiemset pięćdziesiąt dwa złotych siedemdziesiąt groszy) poniesioną przez

Odwołującego tytułem dojazdu na rozprawę, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez Politechnikę Gdańską, ul. G. Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk tytułem wydatków pełnomocnika Zamawiającego, kwotę 341 zł 40 gr (słownie: trzysta czterdzieści jeden złotych czterdzieści groszy) poniesioną przez Zamawiającego tytułem dojazdu na rozprawę, jak i kwotę 17 zł 00 gr (słownie: siedemnaście złotych zero groszy) poniesioną przez Zamawiającego tytułem opłaty skarbowej od pełnomocnictwa;

2.2 zasądza od wykonawcy Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk na rzecz Politechniki Gdańskiej, ul. G. Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk kwotę 3 958 zł 40 gr (słownie: trzy tysiące dziewięćset pięćdziesiąt osiem złotych czterdzieści groszy) tytułem zwrotu wydatków pełnomocnika Zamawiającego, dojazdu na rozprawę oraz opłaty skarbowej.

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 2891/24

Uzasadnienie

Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Sukcesywna dostawa środków chemii gospodarczej dla jednostek organizacyjnych Politechniki Gdańskiej”, nr postępowania: ZP/129/055/D/24, zostało wszczęte ogłoszeniem opublikowanym w opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 04.07.2024 r. pod nr 2024/BZP 00396890 przez: Politechnika Gdańska, ul. G. Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk zwane dalej: „Zamawiającym”. Do ww. postępowania o udzielenie zamówienia zastosowanie znajdują przepisy ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo

zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1605), zwana dalej: „Pzp” albo „PZP” albo „ppz”.

W dniu 07.08.2024 r. (drogą elektroniczną Wykonawcom oraz zamieszczona na stronie internetowej prowadzonego postępowania) Zamawiający poinformował o unieważnieniu postępowania na podstawie art. 225 pkt 1 Pzp i odrzuceniu na podstawie art. 226 ust 1 pkt 10 Pzp m.in. oferty: Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o., ul. Narwicka 23, 80-557 Gdańsk zwana dalej: „Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o.” albo „Odwołującym”, jak i oferty: Arkan Sp. z o.o., ul. Budowlanych 17H, 80-298 Gdańsk zwana dalej: „Arkan Sp. z o.o.” albo „Przystępującym”. Zamawiający stwierdził, że: „(...) W formularzu rzeczowo-cenowym złożonym wraz z ofertą, w pozycji 113 Podpaski i pozycji 114 Tampony higieniczne Wykonawca zastosował nieprawidłową stawkę podatku VAT w wysokości 23%, co stanowi błąd w obliczeniu ceny. Zgodnie Ustawą z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2024.361 t.j. z dnia 2024.03.13) w Załączniku nr 10 „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%” objęte są [poz. 21] Podpaski higieniczne (wkładki) i tampony, pieluchy (pieluszki) i wkładki do pieluch oraz podobne artykuły, z dowolnego materiału Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Krajowej Izby Odwoławczej i sądów powszechnych, a także komentarzami, dotyczącymi art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp, przyjęcie do obliczenia ceny nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi o błędzie w obliczeniu ceny, którego nie można poprawić. Niedopuszczalne jest uznanie za oczywistą omyłkę rachunkową wskazanie błędnej stawki VAT. Jest to błąd w obliczeniu ceny skutkujący odrzuceniem oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 p.z.p., chyba że jest to "inna omyłka", możliwa do poprawienia zgodnie z art. 223 ust. 2 pkt 3 p.z.p. Taka "inna omyłka powodująca niezgodność oferty z SWZ" może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy zamawiający wskazał w SWZ stawkę VAT, która powinna być zastosowana, a wykonawca w ofercie przyjął inną i możliwe jest wykazanie, że było to

wynikiem omyłki. Także przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT do obliczenia ceny skutkuje jej błędnym obliczeniem i brakiem możliwości jej porównania z pozostałymi cenami, prawidłowo obliczonymi. (...)”.

Dnia 12.08.2024 r. (wpływ do Prezesa KIO w wersji elektronicznej podpisane podpisem cyfrowym za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej - ePUAP) odwołanie względem czynności z 07.08.2024 r. złożyło Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe "Portal" Sp. z o.o.

- a) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 255 pkt 1 Pzp w zw. z art. 239 ust. 1 Pzp – poprzez odrzucenie oferty Odwołującego, jako zawierającą błędy w obliczeniu ceny poprzez zastosowanie stawki podstawowej 23% do jej obliczenia w poz. 113 Podpaski i w poz. 114 Tampony higieniczne,
- b) podczas gdy zastosowanie stawki podstawowej VAT 23% do obliczenia ceny brutto jest prawidłowe zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz poprzez niezasadne unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego ze względu na okoliczność, iż nie złożono żadnej oferty zgodnie z art. 255 pkt. 1,- Zamawiający odrzucił wszystkie oferty podczas gdy oferta Odwołującego nie podlegała odrzuceniu z postępowania oraz poprzez niezasadne zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej w postępowaniu;

Odwołujący wnosil o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności unieważnienia postępowania oraz unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego z postępowania z dnia 07.08.2024 r.,
2. przeprowadzenia ponownego badania i oceny ofert w postępowaniu z uwzględnieniem oferty Odwołującego.

Ponadto wnosil o zasądzenie na rzecz Odwołującego kosztów postępowania.

Zarys wstępny sprawy:

1. Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Sukcesywna dostawa środków chemii gospodarczej dla jednostek organizacyjnych Politechniki Gdańskiej”, nr postępowania: ZP/129/055/D/24
2. Wartość zamówienia nie przekracza progów unijnych, o których mowa w art. 3 Pzp.
3. W postępowaniu oferty złożyło trzech wykonawców:

nr	nazwa (firma) Wykonawcy	zaoferowana cena brutto (PLN)
1.	ARKAN SP.Z O.O. 80-298 GDAŃSK	532 231,19
2.	PHU PORTAL SP. Z O.O. (ODWOŁUJĄCY)	503 969,86
3.	NATURAL C. S. 809314 GDAŃSK	507 257,17

4. Opis przedmiotu zamówienia zawarto w Formularzu rzeczowo-cenowym stanowiącym załącznik nr 3 do SWZ (dalej „Formularz”). Zamawiający określił w formularzu sposób obliczenia ceny tabelarycznie :/ cena jednostkowa netto/ wartość netto / wartość brutto/ do każdego z zamawianych produktów. Zamawiający nie podał stawek podatku VAT dla poszczególnych pozycji przedmiotu zamówienia , według których oczekiwał obliczenia ceny. W konsekwencji zastosowanie właściwej stawki obciążało wykonawców . Zgodnie z dyspozycją art. 103 ustawy o VAT to na podatniku (wykonawcy) ciąży obowiązek właściwego obliczenia podatku.

5. SWZ _dział XIII. Opis sposobu obliczenia ceny.

1. Cenę należy obliczyć na podstawie formularza rzeczowo – cenowego stanowiącego zał. nr 3 do SWZ,
9. Wykonawca krajowy oblicza cenę oferty z podatkiem VAT. Stawka podatku VAT powinna być określona zgodnie z przepisami prawa.

Art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 255 pkt 1 Pzp w zw. z art. 239 ust. 1 Pzp – poprzez odrzucenie oferty Odwołującego, jako zawierającą błędy w obliczeniu ceny poprzez zastosowanie stawki podstawowej 23% do jej obliczenia w poz. 113 Podpaski i w poz. 114 Tampony higieniczne, podczas gdy zastosowanie stawki podstawowej VAT 23% do obliczenia ceny brutto jest prawidłowe zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz poprzez niezasadne unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego ze względu na okoliczność, iż nie złożono żadnej oferty zgodnie z art. 255 pkt. 1,- Zamawiający odrzucił wszystkie oferty podczas gdy oferta Odwołującego nie podlegała odrzuceniu z postępowania oraz poprzez niezasadne zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej w postępowaniu;

Zamawiający stwierdził niezasadnie o wystąpieniu błędu w obliczeniu ceny- cena jest prawidłowa, więc nie ma błędu w pozycjach 113 i 114.

Pozycja nr 113 formularza rzeczowo - cenowego- „Podpaski” i pozycja 114 formularza- „Tampony higieniczne”:
Uzasadnienie do zastosowanej stawki VAT.

Podejmując działalność gospodarczą podatnik zachowuje pewną swobodę co do oferowanych przez jego przedsiębiorstwo towarów czy usług. Może zatem sprzedawać pojedynczy towar lub usługę, jak również cały pakiet czy zestaw towarów i usług. Formą uatrakcyjnienia sprzedaży stosowaną często przez podatników jest sprzedaż zestawów promocyjnych. Produkowanie zestawów lub pakietów promocyjnych jest bardzo popularne, powszechnie stosowane w handlu, jest sposobem na uatrakcyjnienie sprzedaży.

Zaoferowane w poz. 113 i poz.114 formularza rzeczowo – cenowego złożonego wraz z ofertą – podpaski i tampony higieniczne pochodzą z zestawów promocyjnych. (gadżet, prezent, gratis w związku z reklamą towaru).

Przedmiotowe zestawy zakupujemy od producenta, importera papieru toaletowego z celulozy, które opodatkowane są stawką 23% VAT. Do obowiązku podatnika zgodnie z ustawą o VAT należy odprowadzić podatek należny zgodnie ze stawką jaka była zastosowana przy odliczaniu podatku naliczonego.

W związku z powyższym wykonawca musi zastosować stawkę podatku przy sprzedaży w tej samej wysokości jaką był obciążony przy zakupie towaru, w tym przypadku 23%. Rodzi się pytanie czy podatnicy mogą tworzyć zestawy z różnych towarów? Odpowiedź: tak, bo Konstytucja w art. 20 przyjmuje jako zasadę wolność gospodarczą (swobodę działalności gospodarczej) Ustawa Prawo przedsiębiorców z dnia 6 marca 2018r (Dz.U.2018, poz. 646; Dz.U. z 2024, poz. 236) uszczegółowia tę zasadę, stanowiąc w art. 2 ust. 1 iż: „Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach.” . Pod pojęciem „wykonywania działalności gospodarczej” jest istotny element wolności gospodarczej: samodzielność w wykonywaniu tej działalności, czyli możliwość podejmowania decyzji na własny rachunek i odpowiedzialność w sferze działalności eksploatacyjnej i inwestycyjnej przedsiębiorstwa oraz w zakresie jego finansów. Przepisy prawa nie ograniczają swobody co do oferowanych przez jego przedsiębiorstwo towarów w celu uatrakcyjnienia sprzedaży.

Przede wszystkim wskazał, iż podstawową stawką podatku VAT jest stawka 23% (Dział VIII, rozdział 1 art. 41 ust 1, art.146ef ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2024r poz. 361,852). Podatnik ma prawo ale nie obowiązek zastosować preferencyjną stawkę VAT np.8%, 5% , ale po spełnieniu warunków określonych w ustawie o podatku od towarów i usług.

Organy skarbowe wskazują , że „stawką podstawową podatku VAT jest stawka 23% (art. 41 ust.1, art. 146ef) i wszelkie stawki preferencyjne, stanowią wyjątek od reguły, dlatego wyjątki te należy interpretować ściśle a nie rozszerzająco”. Zgodnie zaś z ugruntowanym orzecznictwem sądowym w odniesieniu do przepisów dotyczących ulg , ulgi podatkowe w systemie prawa powinny być traktowane jako odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania a ich zastosowanie nie może być wynikiem wykładni rozszerzającej, systemowej lub celowościowej (por. wyrok NSA z dnia 24.04.2001 r, sygn. akt 1697/99 i wyrok NSA z dnia 09.06.1999 r sygn. akt 384/98).

Zastosowanie stawki 23% , choć faktycznie towary czy usługi mogłyby korzystać z obniżonej stawki VAT nie rodzi żadnych prawnych i finansowych skutków, zarówno u sprzedającego jak i u nabywającego , bowiem jest to podstawowa stawka, natomiast to fakt zastosowania stawki preferencyjnej nie zgodnie z przepisami ustawy o VAT rodzi

negatywne skutki. Stwierdził, że ”bezpiecznie” podatkowo jest opodatkowanie całego zestawu według stawki wyższej, jeżeli zawiera produkty objęte różnymi stawkami VAT , tak jak w omawianym przypadku.

W dziale XIII, pkt 1 SWZ „Opis sposobu obliczenia ceny”, Zamawiający wymagał aby cenę oferty obliczyć na podstawie formularza rzeczowo cenowego stanowiącego załącznik nr 3 do SWZ. Natomiast wskazany formularz zawiera osiem odpowiednio zatytułowanych kolumn. Wśród tych kolumn nie ma wskazań jakie stawki VAT należy zastosować do obliczenia ceny brutto. Zgodnie z dyspozycją art. 99 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych to na zamawiającym ciąży obowiązek opisanie przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny, uwzględniając wszystkie wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty .

Zamawiający nie określił jednoznacznie swoich wymagań co do obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku VAT. Nie podał stawek podatku VAT dla poszczególnych pozycji przedmiotu zamówienia , według których oczekiwał

obliczenia ceny. Wobec powyższego, zastosowanie właściwej stawki obciążało wykonawców, bowiem zgodnie z dyspozycją art. 103 ustawy o VAT to na podatniku (wykonawcy) ciąży obowiązek właściwego obliczenia podatku VAT.

Podkreślenia wymaga fakt, iż to klasyfikacje statystyczne mają zasadnicze znaczenie dla określenia, czy obrót danym towarem opodatkowany jest stawką preferencyjną, bowiem dla niektórych towarów i usług przepisy ustawy powołują symbole statystyczne.

Natomiast zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji statystycznych - na podstawie Komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005r w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1, poz. 11) zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej, np. Nomenklatury scalonej CN.

Zgodnie z wydaną interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP2/443-1111/09-5/KK z dnia 16.11.2009r.: „Obowiązek prawidłowego zakwalifikowania danej czynności do właściwego grupowania PKWiU ciąży na podmiocie wykonującym te czynności. Tutejszy Organ nie jest właściwym do dokonania klasyfikacji omawianych towarów bądź do oceny prawidłowości przedstawionej klasyfikacji. Zgodnie bowiem z zasadami metodycznymi Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług wskazanymi w pkt.

7.3 załącznika do ww. rozporządzenia Rady Ministrów, zaliczenie określonego produktu do właściwego grupowania PKWiU należy do obowiązków producenta tego produktu. Organ może jedynie, na podstawie klasyfikacji statystycznej danego wyrobu

przedstawionej przez wnioskodawcę, określić prawidłową stawkę podatku przy jego sprzedaży.” (por. interpretacje nr: IPPP2/443-973/09-2/ASZ z dn. 30.10.2009r, IPPP1-443-659/09-2/JL z dnia 08.09.2009r, IPPP1/443-806/09-4/AWZ dnia 14.10.2009r, IPPP2/443-1112/09-2/ASZ z dnia 14.12.2009r wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie.)

Jest to uzasadnione, bowiem w ramach przepisu art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2023.0.2383, 2760 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r Ordynacja podatkowa.), Minister Finansów nie jest uprawniony do oceny stanowiska podatnika w zakresie klasyfikacji, grupowania w celu ustalenia stawki VAT. (interpretacja IPPP1/443-806/09-4/AWZ dnia 14.10.2009r, wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie.)

W oparciu o powyższe, to podmiot wprowadzający towar do obrotu tj. zestaw promocyjny dokonuje klasyfikacji, grupowania w celu ustalenia stawki podatku. Jest to wiążące a wykonawca nie ma uprawnień co do oceny i weryfikacji prawidłowości przedstawionej klasyfikacji. Dla wskazanych wyżej zestawów ustawa o VAT nie przewiduje stawek preferencyjnych, a co za tym opodatkowane są stawką podstawową w wysokości 23% VAT. Oznacza to również obowiązek, prawidłowego zakwalifikowania towaru do właściwego grupowania CN, który ciąży na podmiocie wprowadzającym towar do obrotu, Błędne zastosowanie kodu CN może prowadzić do naruszenia przepisów nie tylko Vat ale i celnych, co z kolei może skutkować nałożeniem kar finansowych, konfiskatą towarów czy nawet postępowaniem karnym i to ma istotne znaczenie w określaniu stawki dla tego towaru.

Z uwagi na powyższe, mając na uwadze przedstawioną przez producenta klasyfikację oraz powołane powyżej przepisy, należy stwierdzić, że wymieniony zestaw nie mieści się załączniku nr 10 do ustawy o VAT, a tym samym przy sprzedaży produktów z zestawu, w poz. 113 i 114 formularza rzeczowo-cenowego, należało zastosować stawkę podatku VAT w wys. 23%.

Kolejno, zgodnie z art.1 ust. 2 ustawy o podatku VAT, podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

Natomiast zgodnie z art. 103 ustawy o VAT to podatnik (wykonawca) jest odpowiedzialny za obliczenie i wpłacanie podatku. W art. 88 ustawy o VAT jest zamknięta lista wyjątkowych przypadków, w których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. W myśl przepisu art.88 ust. 3a nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący;
 - b) (uchylona)
- 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
 - 3) (uchylony)
- 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością, c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;

- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- 6) (uchylony)
- 7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

Żadna z ww. pozycji nie dotyczy zakupu przedmiotowego zestawu, a więc nie wyklucza prawa do odliczenia VAT, a co za tym wykonawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu przedmiotowego zestawu. W konsekwencji podatek pomniejszy podatek należny o kwotę podatku naliczonego przy zakupie zestawu, obliczonego według stawki 23%. Z kolei obowiązkiem podatnika jest obliczenie podatku należnego przy sprzedaży według takiej samej stawki, tzn. 23% VAT. Sprzeczną z prawem byłaby czynność sprzedaży towaru ze stawką preferencyjną jeżeli przysługiwało nam prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towaru w wysokości 23%, bowiem taka czynność prowadziłaby do powstania dochodu u podatnika z podatku VAT, a przecież zgodnie z dyspozycją art.1 ust. 2 ustawy o podatku VAT, podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

Wobec powyższego należy jeszcze raz stwierdzić, iż w poz. 113i w poz. 114 formularza rzeczowo-cenowego Wykonawca zastosował prawidłową stawkę podatku VAT w wysokości 23%, określoną przez producenta. Zastosowana stawka jest konsekwencją dokonanego zakupu, zestawu opodatkowanego w wysokości 23% VAT. Powyższe jest zgodne z ustawą o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r (Dz. U. z 2024.361)

Dodatkowo wskazał, że w przedmiotowym zestawie zachodzi funkcjonalny związek między dwoma towarami (zestaw: 1) papier toaletowy nawilżający +podpaski); 2) papier toaletowy nawilżający + tampony). Z reguły sądy administracyjne i organy podatkowe podkreślają, że aby dane świadczenie mogło być opodatkowane jedną stawką, niezbędne jest istnienie związku funkcjonalnego między jego poszczególnymi elementami. Wiodące znaczenie dla zastosowania odpowiedniej stawki podatku VAT ma produkt zasadniczy.

Producentem przedmiotowego zestawu jest producent papieru toaletowego, a co za tym produktem zasadniczym czyli wiodącym tych zestawów jest papier toaletowy, dla którego zgodnie z przepisami o VAT, stawka podatku wynosi 23% i taką stawką winien być opodatkowany zestaw. Podkreślenia wymaga fakt, iż faktura dokumentująca zakup takiego zestawu nie rozdziela wartościowo poszczególnych elementów, a zatem wykonawca nie zna dokładnie wartości poszczególnych składników zestawu i tym samym nie ma możliwości opodatkowania ich różnymi stawkami podatkowymi. W myśl poglądu ETS wyrażonego w wyroku z dnia 2 maja 1996r. (C-231/94, op. OTS z 1996r. nr 2395) taką dostawę można potraktować w sposób kompleksowy, albo uznać, że dostawa produktu promowanego ma znaczenie dla możliwości skorzystania z produktu wiodącego (wyr. ETS z dnia 22 października 1998r. w sprawach C308/96 i C-94/97)

Przedmiotowy zestaw należy traktować jako kompleksową dostawę (funkcjonalny związek między towarami) i opodatkować stawką produktu wiodącego, którym jest papier, w wysokości 23% VAT.

Powyższe dodatkowo potwierdza zasadność zastosowania stawki w wysokości 23%VAT do przedmiotu zamówienia w poz. 113 i 114 formularza rzeczowo – cenowego dołączonego do oferty.

Podkreślił, iż interpretacje wydane przez Ministra Finansów, czy interpretacje wydane przez organy podatkowe odnośnie stosowania stawek podatku VAT, zawsze dotyczą wątpliwości podatników do zastosowania stawki preferencyjnej. Stawka podstawowa nie jest kontrowersyjna, zastosowanie stawki podstawowej 23% nie wiąże się z żadnym ryzykiem podatkowym i nie jest obciążone żadnymi sankcjami, karami.

Również powołał się na wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który wypracował swoistą definicję świadczenia złożonego, w której wskazał sytuację, gdy transakcja składa się z elementów składowych i wyraźnie rozgraniczył zestawy, w skład których wchodzi elementy składowe niezbędnie ze sobą powiązane to taki zestaw mógłby korzystać ze stawki obniżonej jak i zestawy w których elementy składowe mogą bez siebie istnieć. W omawianym przypadku elementy składowe zestawu nie są niezbędne dla siebie wzajemnie – taki zestaw nie może korzystać ze stawki obniżonej i będzie opodatkowany według stawki produktu wiodącego 23%. Dla zastosowania stawki preferencyjnej, ulgowej zdaniem Trybunału, kilka czynności należy traktować jak jedną transakcję wówczas, gdy poszczególne elementy są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok w sprawie C-349/96 Card Protection Plan (CPP) v. Commissioners of Customs Excise z dnia 25 lutego 1999 r). Dodać też trzeba, że Sąd Najwyższy tę tezę potwierdził w wyroku III RN 66/01.)

Stanowisko wykonawcy potwierdza Wyrok KIO z dnia 15 stycznia 2009r, sygn. akt: KIO/UZP 1514/08: „Zgodnie z art. 29 ust. 1 Pzp zamawiający opisuje przedmiot zamówienia w sposób zupełny i wyczerpujący, pozwalający wykonawcom wycenić oferty, również w zakresie pozwalającym wykonawcom zrekonstruować wszelkie elementy zobowiązania mające wpływ na ich przyszłe zobowiązanie podatkowe.

W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, zgodnie z odesłaniem art. 2 pkt 1Pzp w związku z art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97 poz. 1050 z późn. zm.), porównywane ceny są cenami brutto. Z uwagi na powyższą okoliczność zamawiający nie powinien badać i dociekać stawek podatku VAT zastosowanych przez wykonawcę. Zamawiający nie jest organem podatkowym uprawnionym do rozstrzygnięcia wątpliwości powstałych na gruncie stosowania właściwych przepisów podatkowych. Przyjmując za punkt wyjścia porównywane w trakcie postępowania (i płacone w trakcie realizacji umowy) ceny brutto, ryzykiem wykonawców, zarówno w odniesieniu do

rzeczywistych stawek podatku VAT, które będzie musiał zastosować i odprowadzić od uzyskanej ceny, jak i ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej, jest przyjęcie odpowiednich stawek podatku VAT, natomiast dla zamawiającego jest to okoliczność zupełnie relewantna.

W tym kontekście za nieuprawnione należy ustalić reprezentowane w części doktryny stanowisko, iż przyjęcie różnych stawek VAT w ofertach przez wykonawców w ramach tego samego postępowania nie można pogodzić z wyrażoną w art. 7 ust. 1 Pzp zasadą równego traktowania wykonawców. Zasada ta w tym przypadku nie doznaje uszczerbku – wykonawcy w każdym przypadku (z wyłączeniem sytuacji opisanej w art. 91 ust. 3a Pzp) otrzymują od zamawiającego cenę brutto, którą według własnej decyzji i ryzyka pomniejszają o wynikającą z adekwatnych przepisów stawkę VAT.

Na marginesie zauważyć należy, iż również Krajowa Izba Odwoławcza nie jest organem właściwym do rozpatrywania sporów w zakresie interpretacji przepisów podatkowych. W związku z powyższym Krajowa Izba Odwoławcza stwierdza, że zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku, nie miał prawa – na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp – odrzucić oferty, w której została cena obliczona w inny sposób, niż zamawiający zakładał lub uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego”.

W oparciu o powyższe należy stwierdzić iż Zamawiający w SIWZ nie przedstawił swoich wymogów dotyczących stawek VAT, np. kolumny z wymaganymi stawkami podatku VAT.

Dalsza kontynuacja wyżej wskazanego wyroku:

„Ponadto zgodnie z art. 103 ustawy z dnia 11 marca 2004r o podatku od towarów i usług(Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) to na wykonawcy ciąży obowiązek obliczania

i wpłacania podatku w odpowiednim terminie. Dlatego zamawiający, który w specyfikacji nie przedstawił swoich wymogów dotyczących stawek podatku powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy. W przypadku wystąpienia ewentualnych błędów w zastosowaniu stawki VAT to na podatniku (wykonawcy) będzie ciążył obowiązek właściwego uregulowania podatku oraz będzie odpowiadał za jego niewłaściwe naliczenie i przekazanie przed organami skarbowymi. Dodatkowo należy zauważyć, że takie stanowisko jest uprawnione w świetle art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r.- Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), zgodnie z którym, cyt.: „art. 14a(16) Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości(interpretacje ogólne).”.

Wobec powyższego zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki VAT. W konsekwencji zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania tej stawki w ofercie wykonawcy. Właściwe do weryfikacji i przeprowadzania kontroli w tym zakresie są organy kontroli skarbowej, zaś stawkę określa jedynie wykonawca(podatnik) zgodnie z przytaczanym wyżej art. 103 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.”

Reasumując, stwierdził, iż w poz. 113 i z poz. 114 wykonawca (podatnik) wyliczył cenę brutto prawidłowo, bowiem zaoferowane podpaski i tampony pochodzą z zestawu promocyjnego ,dla którego twórca (producent) zestawu zastosował stawkę 23%. Faktura dokumentująca zakup takiego zestawu nie rozdziela wartościowo poszczególnych elementów, a zatem wykonawca nie zna dokładnie wartości poszczególnych składników zestawu(to ma wpływ na wielkość podatku) i tym samym nie ma możliwości opodatkowania ich różnymi stawkami podatkowymi a co za tym podatek należny musi być w ten sam sposób obliczony tj. w wysokości 23% VAT, (stawką podstawową a nie preferencyjną).

Skoro stawka podatku VAT w wysokości 23% jest stawką podstawową, to w razie istnienia wątpliwości co do możliwości zastosowania stawki preferencyjnej, zastosowanie stawki podstawowej należy uznać za w pełni uzasadnione. Korzystanie ze stawek preferencyjnych jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatników. W związku z tym nie można podatnikowi, w szczególności w sytuacjach, w których mogą zachodzić wątpliwości, co do oceny prawnopodatkowej konkretnego zdarzenia gospodarczego, odebrać prawa do zastosowania stawki podstawowej (por. m.in. wyrok z dnia 24 marca 2016 r., KIO 349/16).

Podobne stanowisko KIO zajęła w wyroku 10 kwietnia 2013r KIO 735/13- „ jeśli podatnik nie jest pewien, że może zastosować stawkę preferencyjną lub zwolnienie z VAT, powinien zastosować stawkę podstawową. Poza tym wskazuje się, że korzystanie ze stawek preferencyjnych i zwolnień nie jest obowiązkiem podatników lecz ich uprawnieniem..”

Cena oferty Odwołującego, zawierająca cenę obliczoną z zastosowaniem podstawowej stawki VAT w wysokości 23% jest niższa, niż ceny ofert złożonych przez pozostałych wykonawców, w których została zastosowana preferencyjna stawka podatku VAT w wysokości 8%(w ofercie ARKAN) i 5% (w ofercie NATURAL). Zważywszy na liczbę punktów przyznanych w drugim z kryteriów oceny ofert , to cena zadecyduje o wyborze najkorzystniejszej oferty i to oferta

Odwołującego mimo zastosowania stawki podstawowej 23% jest najkorzystniejsza. Nieracjonalne i sprzeczne ze społeczno – gospodarczym przeznaczeniem prawa zamawiającego do badania ceny byłoby przyjęcie, że oferta w której, w cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa (23%), a która mimo wszystko jest najkorzystniejsza -podlegałaby odrzuceniu.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia art. 255 pkt 1 Pzp oraz art. 239 ust. 1 Pzp – Odwołujący wskazuje, że mają on charakter wynikowy w stosunku do zarzutu naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Wskazane powyżej okoliczności

wskazują na niezasadne odrzucenie oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Odwołujący obliczył cenę zgodnie z przepisami, nie wystąpił błąd w obliczeniu ceny a co za tym spełnia ustanowione w dokumentach zamówienia i obowiązujących przepisach warunki. Zamawiający unieważnił postępowanie ze względu na brak ofert niepodlegających odrzuceniu, tymczasem oferta Odwołującego, jak wykazano powyżej – jest zgodna z warunkami zamówienia i obowiązującymi przepisami, a zatem nie podlega odrzuceniu. W sytuacji, gdy unieważniona zostanie czynność odrzucenia oferty Odwołującego – wówczas przesłanka unieważnienia postępowania z art. 255 pkt 1 pkt 10 Pzp nie będzie zachodzić. W tym stanie rzeczy zaniechanie wyboru oferty złożonej przez Odwołującego jako najkorzystniejszej w postępowaniu – stanowi naruszenie przepisu art. 239 ust. 1 Pzp.

Zamawiający w dniu 13.08.2024 r. (drogą elektroniczną Wykonawcom oraz na stronie internetowej prowadzonego postępowania) wezwał wraz kopią odwołania, w trybie art. 524 NPzp, uczestników postępowania przetargowego do wzięcia udziału w postępowaniu odwoławczym.

W dniu 16.08.2024 r. (wpływ do Prezesa KIO w wersji elektronicznej podpisane podpisem cyfrowym za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej - ePUAP) Arkan Sp. z o.o. zgłosiło przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego wnosząc o oddalenie odwołania w całości. Izba uznała skuteczność przystąpienia do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego: Arkan Sp. z o.o.

W dniu 21.08.2024 r. (e-mailem) Arkan Sp. z o.o. Przystępujący złożył stanowisko procesowe. Pismo procesowe zostało podpisane tak jak przystąpienie.

Na wstępie Przystępujący wskazuje, że zarzuty podniesione w odwołaniu są całkowicie bezzasadne i powinny zostać oddalone, bowiem w świetle stanu faktycznego sprawy oraz przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych (dalej: „Pzp”) i ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: „ustawa o VAT”) Zamawiający miał prawo i obowiązek Postępowanie unieważnić.

Portal w formularzu rzeczowo-cenowym złożonym wraz z ofertą, w pozycji 113 Podpaski i pozycji 114 Tampony higieniczne zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 23%, tymczasem zgodnie ustawą o VAT podpaski higieniczne (wkładki) i tampony opodatkowane są stawką 5% (Załącznik nr 10 „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%”, poz. 21).

Zamawiający słusznie stwierdził, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Krajowej Izby Odwoławczej i sądów powszechnych, a także komentarzami, dotyczącymi art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp, przyjęcie do obliczenia ceny nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi o błędzie w obliczeniu ceny, którego nie można poprawić.

Do takiego zagadnienia odniosła się KIO np. w wyroku z dnia 8 lipca 2019 r. KIO 1065/19, rozstrzygając, czy nieprawidłowe określenie stawki podatku VAT w formularzu ofertowym stanowi błąd w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp (obecnie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp), skutkujący koniecznością odrzucenia oferty. W tym wyroku (stanowiącym wyrok przykładowy pośród utrwalonej linii orzeczniczej KIO) czytamy, iż ustawodawca w żaden sposób nie dookreślił, jakie błędy skutkują odrzuceniem oferty, nie dokonał w tym zakresie żadnego zróżnicowania. Przyjąć zatem należy, że chodzi tutaj o każdy błąd polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki VAT i to niezależnie od tego, czy wykonawca zastosował stawkę niższą czy też wyższą od prawidłowej. Jeżeli mówić o "błędach w obliczaniu ceny", to nie sposób przyjąć cenę - skoro ma to być cena brutto -z nieprawidłową stawką podatku od towarów i usług, gdyż byłaby to ewidentnie cena błędnie obliczona. Trzeba mieć na uwadze to, że o porównywalności ofert w zakresie oferowanej ceny można mówić wyłącznie w tych przypadkach, w których porównywane ceny zostały obliczone według tych samych reguł. KIO nie zgodziło się również ze stanowiskiem, wedle którego w przypadku, kiedy jeden z Wykonawców złożył ofertę z podstawową stawką VAT, a inny zastosował preferencyjną to należało przyjąć oba rozwiązania za dopuszczalne, ponieważ zgodnie z nacelną zasad zamówieniowych zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji i równego traktowanie wykonawców oraz zgodnie z zasadami proporcjonalności i przejrzystości. Wypełnieniem tego obowiązku, w przypadku gdy wykonawca błędnie wskaże stawkę podatku VAT w swojej ofercie, będzie odrzucenie oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny. Zamawiający, który tego nie czyni, narusza art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp (obecnie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp).

Ww. kierunek orzeczniczy został przyjęty przez Izbę również dlatego, że kwestią zastosowania stawki VAT zajmował się Sąd Najwyższy, który w uchwale z dnia 20 października 2011 r., sygn. akt III CZP 52/11 oraz uchwale z dnia 20 października 2011 r., sygn. akt: III CZP 53/11 zawarł tezę, że określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki. Nie budziło żadnych wątpliwości Sądu Najwyższego, że przyjęcie przez wykonawcę w cenie oferty niewłaściwej stawki podatku VAT winno skutkować odrzuceniem oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp (obecnie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp), chyba że błędna stawka podatku nadaje się do poprawienia na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp (obecnie art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp) jako tzw. inna omyłka. Odnośnie możliwości poprawienia nieprawidłowej stawki podatku VAT, to można ją poprawić, wtedy kiedy Zamawiający wskazał taką w Specyfikacji Warunków Zamówienia.

Orzeczenie KIO z dnia 15 stycznia 2009r, sygn. akt: KIO/UZP 1514/08, na jakie powołuje się Odwołujący wydane zostało w 2009 roku, a więc przed przyjęciem przez Izbę ww. interpretacji SN (a nawet wówczas stanowiło odstępstwo od głównej linii orzeczniczej, co zresztą wprost wynika z uzasadnienia tego wyroku).

Całkowicie błędne są zatem ponoszone w odwołaniu argumenty, jakoby korzystanie ze stawek preferencyjnych było uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatników i jakoby mógł w związku z tym zastosować do towarów objętych stawką 5% stawkę podstawową.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego sprawy wskazać należy, że:

- 1) zastosowana przez Portal w pozycjach 113 i 114 stawka VAT jest błędna, na co wskazuje poz. 21 Załącznika nr 10 do ustawy o VAT,
- 2) dla przedmiotowego postępowania Zamawiający nie wskazał w SWZ żadnej stawki VAT dlatego, nie ma możliwości ani wyboru oferty z błędnym VAT, ani jej poprawy.

Bez znaczenia jest tu okoliczność, że oferta Odwołującego, mimo zastosowania stawki podstawowej 23%, jest najkorzystniejsza. Oczywistym jest bowiem, że przepisy dotyczące odrzucenia oferty stosuje się w jednakowym stopniu do każdej oferty, w tym przedstawiającej najkorzystniejszy bilans „kryterialny”.

Odnosząc się do dalszych argumentów ujętych w treści odwołania Arkan wskazuje, co następuje:

- w zakresie argumentów dotyczących stawki VAT dla zestawu produktów:

Odwołujący twierdzi, że:

- podatnik może sprzedawać pojedynczy towar lub usługę, jak również zestaw towarów i usług,
- zaofiarowane w poz. 113 i poz. 114 formularza podpaski i tampony higieniczne pochodzą z zestawów promocyjnych,
- to podmiot wprowadzający towar do obrotu tj. zestaw promocyjny dokonuje klasyfikacji, w celu ustalenia stawki podatku,
- przedmiotowe zestawy Portal zakupuje opodatkowane stawką 23% VAT.

W tym zakresie wskazać należy, że pojęcie świadczeń kompleksowych i zagadnienie ich opodatkowania, choć nie jest uregulowane w przepisach ustawy o VAT to jednak zostało wypracowane w orzecznictwie TSUE i sądów krajowych.

Najkrócej rzecz ujmując wskazać należy, że ze świadczeniem kompleksowym mamy do czynienia wtedy, gdy wszystkie świadczenia w ramach tego zadania są tak ściśle ze sobą powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby jedynie sztuczny charakter. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 1 grudnia 2015 r. I FSK 1002/14 () wskazał, że o kompleksowości świadczeń można mówić, gdy: 1) co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, albo gdy 2) co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, podczas gdy, jedno lub więcej świadczeń jest postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego. Mając więc na względzie ogólne zasady opodatkowania czynności, tj. zasadę odrębnego opodatkowania każdej czynności wypełniającej znamiona dostawy towarów lub świadczenia usług, świadczenie kompleksowe nie występuje, jeśli bez popadania w sztuczność można wyodrębnić poszczególne elementy składowe i ustalić ich wartość (w celu odrębnego opodatkowania), a nie traci się przy tym istoty i celu przedsięwzięcia.

W wyroku z dnia 14 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 474/11 (opublikowanym w: LEX nr 1125037) NSA wskazał, że świadczenie złożone (kompleksowe) będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa i to niezależnie opodatkowane.

Mając na uwadze powyższe ogromne wątpliwości musi budzić traktowanie jako dostawy kompleksowej, opodatkowanej stawką 23% VAT „zestawu” składającego się rzekomo z papieru toaletowego i podpasek / tamponów. Nie sposób podzielić stanowiska Odwołującego jakoby „zachodził funkcjonalny związek między dwoma

towarami” a już na pewno nie jest to związek, który uzasadniałby twierdzenie o dostawie kompleksowej. Wszak wiadomo, że towary te są powszechnie sprzedawane osobno i nie występuje tu relacja takiego powiązania towarów, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter. Przeciwnie, towary te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, i nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy.

W tym miejscu Arkan wskazuje na Interpretację indywidualną z 4 listopada 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-1.4012.613.2019.2.IK - Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie, w której podatnik zamierzał prowadzić sprzedaż gotowych produktów spożywczych, tj. batonów, cukierków, chrupków, napoi (bezalkoholowych), zapakowanych przez producenta. Jak wynika z tej interpretacji:

„Wskazać należy, że sposób opodatkowania produktów (wysokość stawki podatku) uzależniony jest od prawidłowego zaliczenia danego produktu do odpowiedniego grupowania w PKWiU, gdyż ustawa o VAT (art. 5a ustawy) dla potrzeb określenia właściwej stawki podatku w określonych w ustawie sytuacjach odwołuje się do klasyfikacji statystycznych. Tym samym niezależnie od kwalifikacji danej czynności jako dostawy towarów lub świadczenia usług przesądzający dla

potrzeb stosowania właściwej stawki podatku jest - w przypadku, gdy przepisy regulujące zakres stosowania stawek podatku od towarów i usług odwołują się do klasyfikacji statystycznych - sposób sklasyfikowania danego towaru lub usługi. Zaznaczyć przy tym należy, że dokonana przez producenta (usługodawcę) klasyfikacja nie może naruszać zasad budowy i logiki struktury PKWiU.

Z treści wniosku wynika, że w ramach działalności gospodarczej Wnioskodawca zamierza prowadzić sprzedaż gotowych produktów spożywczych, tj. batony, cukierki, chrupki, napoje (bezaalkoholowe), pakując je w zestaw. Produkty te są zapakowane przez producenta. Prowadzona działalność nie ma charakteru gastronomicznego. Zadaniem Wnioskodawcy jest przyjąć towar, zapakować go i wysłać bez żadnej ingerencji. W związku z tym, że na oferowane zestawy składają się produkty opodatkowane różnymi stawkami VAT, Wnioskodawca powziął wątpliwości czy może sprzedaż zestawów przekąsek opodatkować jednolitą stawką podatku w wysokości 23%.

Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna czynność obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, czynność ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia czynności nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną czynność kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych.

Kwestia tzw. świadczeń złożonych, była analizowana zarówno w orzeczeniach sądów krajowych, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z orzecznictwa TSUE wynikają

wskazówki co do tego, kiedy określone czynności złożone należy traktować jako czynność kompleksową, a kiedy jako odrębne czynności - ze wszystkimi tego konsekwencjami. (...)

Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że świadczenie złożone 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 ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.

W związku z powyższym, istotnym jest to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jednym świadczeniem kompleksowym, czy też z szeregiem jednostkowych świadczeń. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałooby sztuczny charakter.

W celu rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, czy też z kilkoma odrębnymi świadczeniami, koniecznym jest dokonanie analizy okoliczności faktycznych sprawy.

Z przedstawionych we wniosku informacji wynika, że sprzedaż zestawu przekąsek, składających się z gotowych, zapakowanych produktów dokonywana na rzecz pracowników biurowych nie jest ze sobą tak ściśle powiązana, żeby ich rozdzielenie miało sztuczny charakter. Jest to bowiem dostawa oddzielnych i niezależnych od siebie towarów, mogących być przedmiotem odrębnej dostawy bez uszczerbku dla pozostałych świadczeń. Nie stanowią one zatem pod względem ekonomicznym i gospodarczym jednej, kompleksowej całości, mimo tego, że są pakowane w jeden wybrany przez klienta zestaw. Fakt dostarczenia klientowi tych towarów w jednym zestawie nie powoduje, że towary te stają się jednym produktem, opodatkowanym jednolitą stawką podatku. (...)

Z powyższego zatem wynika, że w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, lecz zespołem odrębnych świadczeń (dostaw gotowych, zapakowanych przez producenta towarów), podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach właściwych dla każdego świadczenia odrębnie. Połączenie tych produktów w jeden zestaw (...) nie powoduje powstania nowego produktu i nie przesądza o prawie do zastosowania jednej stawki podatku (...). Tym samym, sprzedaż zestawów przekąsek należy opodatkować według stawek właściwych dla towarów, składających się na ten zestaw."

Tym samym ustawa o VAT, w ślad za dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, przewiduje

zasadę odrębnego opodatkowania każdej czynności. Stawka opodatkowania wynika z przepisów podatkowych, nie jest tak, że podatnik może dowolnie „wybrać” stawkę wyższą. Opodatkowanie zespołu czynności (dostaw towarów lub usług) łącznie, jako kompleksowych, winno następować wyjątkowo i tylko wówczas, gdy stanowią świadczenie złożone (kompleksowe), rozumiane w sposób opisany powyżej.

Pomijając już nawet, że Odwołujący nie udowodnił, że nabywa przedmiotowe towary w zestawach i że są one opodatkowane stawką 23% VAT, to zestaw obejmujący papier toaletowy i podpaski / tampony nie stanowi świadczenia kompleksowego w rozumieniu przepisów o VAT i nie jest właściwe jego opodatkowanie stawką 23% VAT.

- w zakresie argumentów dotyczących konieczności sprzedaży podpasek oraz wkładek z taką stawką podatku VAT, jaka była naliczona przy nabyciu „zestawów”.

Przyjmując nawet, że Odwołujący nabył przedmiotowe zestawy opodatkowane (błędnie) VAT 23% nie ma żadnych podstaw stanowisko Odwołującego, jakoby:

- „Sprzeczną z prawem byłaby czynność sprzedaży towaru ze stawką preferencyjną jeżeli przysługiwało nam prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towaru w wysokości 23%”.
- „do obowiązku podatnika zgodnie z ustawą o VAT należy odprowadzić podatek należny zgodnie ze stawką jaka była zastosowana przy odliczaniu podatku naliczonego.”
- „w związku z powyższym wykonawca musi zastosować stawkę podatku przy sprzedaży w tej samej wysokości jaką był obciążony przy zakupie towaru, w tym przypadku 23%”.

Jak sam wskazuje Odwołujący, zgodnie z art. 103 ustawy o VAT to podatnik (wykonawca) jest odpowiedzialny za obliczanie i wpłacanie podatku. Co oczywiste, obliczenie to powinno być zgodne z ustawą o VAT.

Tymczasem, przedmiotem sprzedaży dla Zamawiającego w pozycjach 113 i 114 przedmiotu zamówienia nie będą „zestawy” obejmujące papier toaletowy i podpaski oraz papier toaletowy i tampony higieniczne, a odpowiednio „tampony higieniczne” i „podpaski”. Każdy z tych produktów będzie zamawiany osobno, zaś papier toaletowy nie jest w ogóle objęty przedmiotem zamówienia. Nawet gdyby więc przyjąć, że argumenty Odwołującego w tym zakresie są słuszne, to miałyby one zastosowanie wyłącznie do dalszej odsprzedaży „zestawów” a nie ich elementów (!).

W dniu 23.08.2024 r. (e-mailem) Zamawiający wobec wniesienia odwołania do Prezesa KIO wniósł na piśmie, w trybie art. 521 NPzp, odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania w całości. Odwołanie jest niezasadne, albowiem nie miało miejsca zarzucane w odwołaniu naruszenie przepisów ustawy Pzp. Oferta wykonawcy z dnia 07.08.2024r. została odrzucona na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp, albowiem w formularzu rzeczowo-cenowym złożonym wraz z ofertą, w pozycji 113

Podpaski i w pozycji 114 Tampony higieniczne Wykonawca zastosował nieprawidłową stawkę podatku VAT, co stanowi błąd w obliczeniu ceny. Zamawiający nie wskazał w SWZ stawek podatku VAT dla poszczególnych pozycji przedmiotu zamówienia, według których Wykonawca winien obliczyć cenę. Stosowanie przez wykonawców odmiennych wartości stawek VAT, niż wynika to z przepisów prawa, nie może być uznaniowe, gdyż powoduje, że oferta staje się nieporównywalną względem ofert pozostałych uczestników postępowania.

Brak wskazania stawki podatku VAT w dokumentach zamówienia powoduje, że ewentualne zastosowanie wadliwej stawki podatku VAT nie mogło być konwalidowane w toku oceny i badania ofert jako omyłka podlegająca poprawieniu w trybie określonym w art. 223 ust. 2 ustawy Pzp a stwierdzenie nieprawidłowości w tym zakresie skutkuje odrzuceniem oferty jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Obowiązkiem Zamawiającego było poddanie ocenie, czy Wykonawcy przyjęli prawidłowe stawki podatku VAT, wysokość podatku VAT stanowi bowiem zasadniczy element cenotwórczy (na co wskazano m.in. w uchwale Sądu Najwyższego z 20 października 2011 r., sygn. akt III CZP 52/11). Właściwe ustalenie i zastosowanie przez oferenta w swojej ofercie prawidłowej stawki VAT, odnoszącej się do określonego przedmiotu zamówienia, podlega weryfikacji w toku postępowania o udzielenie zamówienia przez Zamawiającego. Zamawiający dokonując weryfikacji w tym zakresie, ma przede wszystkim na uwadze porównywalność ofert złożonych w danym postępowaniu. Skoro obowiązek zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT wynika z przepisów prawa, to wbrew twierdzeniom i wywodom Odwołującego, wykonawca nie może zastosować dowolnej stawki podatku VAT, lecz winien zastosować stawkę właściwą, tj. taką jaka winna być zastosowana adekwatnie do przedmiotu zamówienia (tak np.: wyrok KIO z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt KIO 1462/17). Cena błędnie obliczona to taka cena, która byłaby inna gdyby wykonawca zastosował stawkę właściwą (por. wyrok KIO z dnia 23 lutego 2024r., sygn. akt KIO 380/24).

W celu prawidłowego porównania cen ofert, zamawiający powinien szczegółowo badać stawkę VAT zastosowaną przez wykonawcę z uwagi na odpowiedzialność zamawiającego za prawidłowe przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Zamawiający ma obowiązek odrzucenia oferty zawsze, jeżeli stwierdzi błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Ustawodawca w żaden sposób nie dookreślił, jakie błędy skutkują odrzuceniem oferty, nie dokonał w tym zakresie żadnego zróżnicowania. Przyjąć zatem należy, że chodzi tutaj o każdy błąd polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki VAT, i to niezależnie od tego, czy wykonawca zastosował stawkę niższą czy też wyższą od prawidłowej. Nietrafnie zatem wywodzi Odwołujący jakoby wykonawca zawsze może zastosować podstawową stawkę podatku VAT, zaś możliwość zastosowania stawki VAT 8% to uprawnienie, nie zaś obowiązek wykonawcy. Taki pogląd

nie znajduje potwierdzenia w przepisach ustawy z dnia 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą VAT”. Ustawodawca w art. 41 ustawy VAT wprowadził regulację dotyczącą stawek VAT.

Obowiązkiem zaś podatnika jest przyporządkowanie sprzedaży towarów czy usług do określonej, właściwej stawki. Oznacza to, że określając wysokość stawki VAT podatnik musi przede wszystkim ustalić, czy sprzedawany przez niego towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Jeśli tak, to powinien zastosować taką stawkę, jaka wynika z przepisów ustawy VAT (tak też: wyrok KIO z dnia 26 listopada 2020 r., sygn. akt KIO 2933/20). Gdyby wolą ustawodawcy było przyznanie podatnikowi uprawnienia i możliwości wyboru w zakresie zastosowania preferencyjnej stawki VAT, to w normie art. 41 ustawy VAT w miejsce zwrotu: „stawka podatku wynosi” użyłby zwrotu: „stawka podatku może wynosić, chyba że podatnik zastosuje inną stawkę”.

Zgodnie z przepisem art. 41 ust. 2a ustawy VAT, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy, „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%”, stawka podatku wynosi 5%, [poz. 21] Zamawiane podpaski i tampony higieniczne są umieszczone w tymże załączniku pod poz. 21. Zatem mogą być sprzedane z podatkiem VAT w stawce 5%, a nie w stawce 23%.

Odwołujący się na uzasadnienie swojego odwołania wskazuje, że „zaoferowane w poz. 113 i poz. 114 formularza

rzeczowo-cenowego złożonego wraz z ofertą – podpaski i tampony higieniczne pochodzą z zestawów promocyjnych (gadżet, prezent, gratis -w związku z reklamą towaru.” Materiały promocyjne to narzędzia marketingowe, stosowane przez przedsiębiorców do promowania produktów lub budowania wizerunku marki a nie do dalszej sprzedaży. Materiały promocyjne mają na celu zwiększenie sprzedaży i osiągnięcie oczekiwanego zysku.

Opis przedmiotu zamówienia był klarowny, Zamawiający oczekiwał oferty w poz. 113 i poz. 114 formularza rzeczowo-cenowego na podpaski i tampony higieniczne a nie na zestawy promocyjne je zawierające bądź podpaski i tampony higieniczne wyjęte z tych zestawów promocyjnych w celu sprzedaży jako towar z poz. 21 załącznika nr 10 do ustawy VAT. Na marginesie Zamawiający podnosi, że podatnik, który sprzedaje towar z 23% stawką podatku VAT zamiast z prawidłową preferencyjną stawką VAT, dokonuje tym samym nieprawidłowego rozliczenia podatku VAT z fiskusem, co pomimo zastosowania wyższej stawki podatku może skutkować zaniżeniem wysokości jego zobowiązania podatkowego w podatku VAT i CIT.

Jak zważyła Krajowa Izba Odwoławcza w uzasadnieniu wyroku z dnia 8.11.2021r. KIO 2972/21 i wyroku z dnia 6.03.2020r. KIO 372/20, „Nawet jeżeli w przypadku zastosowania stawki wyższej - 23% oferta Odwołującego będzie tańsza niż oferta

Wykonawcy, który zastosował stawkę preferencyjną - 8% - podlega ona odrzuceniu. Jak podkreślił bowiem Sąd Najwyższy, istotne dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Porównuje się zaś oferty zawierające identyczne składowe ceny.”

Obowiązkiem Zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu było ustalenie i zbadanie, czy w złożonych ofertach nie mamy do czynienia z błędem w obliczeniu ceny, rozumianym jako przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, co niezbiec wynika z uchwał Sądu Najwyższego z 20 października 2011 roku, sygn. akt CZP 52/11 i CZP 53/11. Skoro podatek VAT jest składnikiem cenotwórczym, to cena obliczona będzie jako prawidłowa, jeżeli składnik ten uwzględniony zostanie w prawidłowej wysokości, przy zastosowaniu odpowiedniej stawki podatku. W przypadku zastosowania zaś stawki nieprawidłowej, tak doktryna, jak i orzecznictwo jednolicie stanowią, iż konsekwencją jest uznanie oferty za zawierającą błąd w obliczeniu ceny, zaś taka oferta podlega odrzuceniu z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Z powyższego wynika, że kwestią bez znaczenia pozostaje to, czy oferta podlegająca odrzuceniu jest korzystniejsza od innych ofert.

Zgodnie z przywołanymi wyżej uchwałami Sądu Najwyższego, poprawienie treści oferty, czy też uzyskanie dodatkowych wyjaśnień od wykonawcy jest możliwe, kiedy stawka podatku jest w postępowaniu określona. W innych przypadkach składanie przez wykonawcę dodatkowych wyjaśnień, dlaczego zastosował on taką a nie inną stawkę zawsze będzie prowadziło do zmiany treści oferty, co na gruncie przepisów Pzp jest niedopuszczalne. Brak jest bowiem elementów do porównania, to jest treści SWZ i treści oferty. W takich przypadkach zamawiający zobowiązany jest jedynie do oceny prawidłowości zastosowania stawki przez Wykonawcę.

W przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia w ocenie Zamawiającego, wykazał on, że stawka ta w ofercie Odwołującego została zastosowana nieprawidłowo. Wobec tego Zamawiający nie miał wątpliwości co do treści oferty, które wymagały uzyskania dodatkowych wyjaśnień od Odwołującego a oferta Odwołującego podlegała odrzuceniu na podstawie art. 226 ust.1 pkt 10 ustawy Pzp. Na zamawiającym spoczywa bowiem, wynikający z art. 16 ustawy Pzp, obowiązek prawidłowego i zgodnego z przepisami przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. W przywołanych uchwałach Sąd Najwyższy podniósł także, że w świetle art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach nie może budzić wątpliwości, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym element cenotwórczy, co

już na etapie składania ofert nakłada obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki podatku VAT, tj. takiej, jaka wynika z obowiązujących przepisów. Tym samym nie jest uprawnieniem wykonawcy dokonanie wyboru stawki VAT przy kalkulacji ceny ofertowej. W konsekwencji zastosowanie przez Odwołującego stawki VAT 23% zamiast 5% było niedopuszczalne a nadto zastosowanie stawki podstawowej stanowiło błąd w obliczeniu ceny (por. wyrok KIO z dnia 6.12.2021r. w sprawie KIO 3404/21).

Skład orzekający Krajowej Izby Odwoławczej po zapoznaniu się z przedstawionymi poniżej dowodami, po wysłuchaniu oświadczeń, jak i stanowisk stron złożonych ustnie do protokołu w toku rozprawy, ustalił i zważył, co następuje.

Skład orzekający Izby ustalił, że nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 528 Pzp, a Wykonawca wnoszący odwołanie posiadał interes w rozumieniu art. 505 ust. 1 Pzp, uprawniający do jego złożenia. Odwołujący którego oferta została odrzucona, w wypadku potwierdzenia się zarzutów ma szansę na uzyskanie zamówienia.

Skład orzekający Izby dopuścił w niniejszej sprawie dowody z: dokumentacji postępowania o zamówienie publiczne nadesłanej przez Zamawiającego do akt sprawy w postaci elektronicznej.

Izba dodatkowo zaliczyła w poczet materiału dowodowego załączony do odwołania przez Odwołującego na okoliczności wskazane w odwołaniu:

- wydruk zawiadomienia o czynności Zamawiającego stanowiącej podstawę do wniesienia odwołania – informacja o odrzuceniu ofert i unieważnieniu postępowania.

Przy rozpoznawaniu przedmiotowej sprawy skład orzekający Izby wziął pod uwagę argumentację wynikającą z odwołania, przystąpienia, odpowiedzi na odwołanie oraz pisma procesowego Przystępującego, jak i stanowiska i oświadczenia stron złożone ustnie do protokołu.

Odnosząc się generalnie do podniesionych w treści odwołania zarzutów, stwierdzić należy, że odwołanie zasługuje na oddalenie.

Odwolujący sformułował w odwołaniu zarzut naruszenia przez Zamawiającego:

- a) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 255 pkt 1 Pzp w zw. z art. 239 ust. 1 Pzp – poprzez odrzucenie oferty Odwołującego, jako zawierającą błędy w obliczeniu ceny poprzez zastosowanie stawki podstawowej 23% do jej obliczenia w poz. 113 Podpaski i w poz. 114

Tampony higieniczne, b) podczas gdy zastosowanie stawki podstawowej VAT 23% do obliczenia ceny brutto jest prawidłowe zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz poprzez niezasadne unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego ze względu na okoliczność, iż nie złożono żadnej oferty zgodnie z art. 255 pkt. 1, - Zamawiający odrzucił wszystkie oferty podczas gdy oferta Odwołującego nie podlegała odrzuceniu z postępowania oraz poprzez niezasadne zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej w postępowaniu.

Izba dokonała następujących ustaleń odnośnie do przedmiotowego odwołania.

W pierwszej kolejności Izba przywołuje stan faktyczny wynikający z treści odwołania, przystąpienia, odpowiedzi na odwołanie oraz pisma procesowego Przystępującego. Jednocześnie, podkreślając, że nie było sporu co do stanu faktycznego, ale oceny tego stanu przez Zamawiającego. Treść informacji o odrzuceniu oferty Odwołującego przez Zamawiającego przywołana na początku uzasadnienia.

W pozostałym zakresie Izba odniesie się przy rozpoznawaniu zarzutów.

Biorąc pod uwagę stan rzeczy ustalony w toku postępowania (art. 552 ust.1 Pzp), oceniając wiarygodność i moc dowodową, po wszechstronnym rozważeniu zebranego materiału (art. 542 ust. 1 Pzp), Izba stwierdziła co następuje.

Odnosnie zarzutu pierwszego, Izba uznała w/w zarzut za podlegający oddaleniu.

W pierwszej kolejności, Izba wskazuje, że Zamawiający nie zamawiał zestawu promocyjnego zawierającego papier toaletowy i podpaski, czy też papier toaletowy i tampony. Zamawiający oczekiwał jedynie podpasek i tamponów, co więcej Zamawiający nie oczekiwał w ramach zamówienia w ogóle papieru toaletowego. W konsekwencji, skoro Zamawiający oczekiwał osobnego produktu tj. podpasek i tamponów, a nie zestawów, to należy uznać, że Odwołujący mógłby zastosować podatek podstawowy 23 % wyłącznie, gdyby miały miejsce dalsza odsprzedaż całych zestawów, a nie ich elementów. Do tego tylko jednego z tych elementów. Odwołujący także wyraźnie zaznaczył, że oferuje Zamawiającemu konkretne produkty z tych zestawów, tj. podpaski i tampony bez papieru toaletowego (np. w tzw. „gratisie”).

W ocenie Izby, Odwołujący nie wskazał żadnego przepisu ustawy o podatku VAT, z którego wynikałaby jakkolwiek sankcja, za opodatkowanie podatkiem VAT wydzielonego produktu z zestawu innym niż podatek za całość zestawu. Nie jest takim przepisem art. 41 ust. 13, ani też art. 1 ust. 2 ustawy o podatku VAT.

Nie było sporu, że zgodnie z art. 41 ust. 2a ustawy o podatku VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką

podatku w wysokości 5%” stawka podatku wynosi 5 % (dla podpasek i tamponów – poz. 21). Zatem mogą być sprzedane te produkty z podatkiem VAT w stawce 5 %, a nie w stawce 23%.

Jednocześnie, mimo, że Ustawodawca nie określił jakie błędy w obliczeniu ceny skutkują odrzuceniem oferty, to nie dokonał żadnego zróżnicowania, należy więc przyjąć, że każdy błąd polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki VAT, i to niezależnie od tego, czy Wykonawca zastosował stawkę niższą, czy też wyższą od prawidłowej, taki błąd stanowią.

Sąd Najwyższy w uchwale III CZP 52/11 z 20.10.2011 r. stwierdził, że: „Określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towaru i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeśli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki”.

Podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiący element cenotwórczy, co już na etapie składnia ofert nakłada obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki, takiej, jak wynika z obowiązujących przepisów. Nie jest więc uprawnieniem Wykonawcy dokonanie wyboru stawki VAT przy kalkulacji ceny ofertowej. W konsekwencji zastosowanie przez Odwołującego stawki VAT 23 % zamiast 5 % jest niedopuszczalne, stanowi błąd w obliczeniu ceny.

Jednocześnie, nawet jeżeli w przypadku zastosowania stawki 23 % oferta Odwołującego będzie tańsza niż oferta, która zastosowała stawkę preferencyjną podlega ona odrzuceniu. Istotne jest bowiem dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych

i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki na warunki konkurencji w postępowaniu. Porównuje się zaś oferty zawierające identyczne składniki ceny.

W ocenie Izby o porównywalności ofert w zakresie zaoferowanej ceny można mówić, gdy porównywane ceny zostały obliczone według tych samych reguł, co nie miało miejsca w tym stanie faktycznym. Izba uznaje za niedopuszczalną sytuację, gdy jeden zastosował stawkę podstawową, a inny preferencyjną, gdyż naruszałoby to zasadę uczciwej konkurencji i równego traktowania oraz zasadę proporcjonalności i przejrzystości postępowania.

Izba w toku niniejszego orzeczenia wzięła pod uwagę orzeczenia przywołane przez Zamawiającego w odpowiedzi na odwołanie oraz przez Przystępującego w jego piśmie procesowym.

Biorąc powyższe pod uwagę, Izba uznała jak na wstępie.

Względem zarzutu drugiego, Izba uznała, że niniejszy zarzut ma charakter wynikowy względem zarzutu pierwszego, w efekcie wobec oddaleniu pierwszego zarzutu, oddaleniu podlega również zarzut drugi.

Biorąc powyższe pod uwagę, Izba uznała jak na wstępie.

W tym stanie rzeczy, Izba oddaliła odwołanie na podstawie art. 553 zdanie pierwsze i art. 554 ust. 1 pkt 1 Pzp oraz orzekła jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono z uwzględnieniem przywołanych poniżej przepisów, w tym także w oparciu o § 8 ust. 2 zdanie pierwsze rozporządzenia wskazanego poniżej. Jednocześnie, obciążając kosztami Odwołującego.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku na podstawie art. 557 Pzp oraz art. 575 Pzp, z uwzględnieniem postanowień Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania z dnia 30 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437).

Przewodniczący: