sygn. akt: **KIO 2541/25**

WYROK

Warszawa, 23 lipca 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący:Emil Kuriata

Protokolantka:Aldona Karpińska

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 23 czerwca 2025 r. przez wykonawcę Abedik Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu,

w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Instytut Książki z siedzibą w Krakowie,

orzeka:

1. Oddala odwołanie.
2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę Abedik Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu i:
   2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Abedik Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu tytułem wpisu od odwołania, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Instytut Książki z siedzibą w Krakowie tytułem wynagrodzenia pełnomocnika oraz kwotę 246 zł 00 gr (słownie: dwieście czterdzieści sześć złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Instytut Książki z siedzibą w Krakowie, tytułem dojazdu na rozprawę oraz opłaty od pełnomocnictwa,
   2.2. zasądza od wykonawcy Abedik Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu na rzecz zamawiającego Instytut Książki z siedzibą w Krakowie łącznie kwotę 3 846 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące osiemset czterdzieści sześć złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Instytut Książki z siedzibą w Krakowie, stanowiącą koszty postępowania odwoławczego.

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 2541/25**

Uzasadnienie

Zamawiający – Instytut Książki z siedziba w Krakowie- prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, w trybie przetargu nieograniczonego, pn. *„Druk i dostawa książek dla dzieci oraz broszur dla Instytutu Książki w Krakowie w podziale na trzy części”*.

23 czerwca 2025 roku, wykonawca Abedik Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu(dalej „*odwołujący*”) wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej. Odwołanie dotyczy części III zamówienia.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

1. art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp w związku z art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: VAT) w związku z art. 146a pkt 1) VAT w związku z art. 41 ust. 2a VAT, przez nieuzasadnione przyjęcie, że pozycja dotycząca broszury (wiersz 2 i 4), w załączniku 1.1 do formularza ofertowego w części III Zamówienia wynosi 5%, podczas gdy przyjęcie przez odwołującego stawki podstawowej, tj. 23 % VAT jest po pierwsze zgodne z przepisami, a po drugie do czasu ostatecznego przekazania przez zamawiającego plików do druku pozostaje niepewność co do ostatecznych, przekazanych treści plików, co uzasadnia istnienie na obecnym etapie wątpliwości co do wysokości opodatkowania, a w konsekwencji prawidłowość zastosowania stawki podstawowej, tj. 23% VAT;
2. art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp w związku z art. 41 ust. 1 VAT w związku z art. 146a pkt 1) VAT w związku z art. 41 ust. 2a VAT oraz w związku z art. 44 ust. 3 pkt 1a ustawy o finansach publicznych, przez jego bezzasadne zastosowanie i bezpodstawne odrzucenie oferty odwołującego na tej podstawie, że zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu polegające na zastosowaniu niewłaściwej 23% stawki podatku VAT dla pozycji broszura (wiersz 2 i 4), w załączniku 1.1 do formularza ofertowego w części III Zamówienia, zamiast obniżonej stawki podatku VAT w wysokości 5%, podczas gdy odrzucenie oferty z powodu przyjęcia przez odwołującego podstawowej stawki VAT zamiast stawki preferencyjnej nie mieści się w zakresie zastosowania tego przepisu, w szczególności jego *ratio legis*, zwłaszcza, gdy oferta odwołującego jest najkorzystniejsza, nawet, gdy w cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

1)unieważnienia czynności uznania za najkorzystniejszą i wyboru jako najkorzystniejszej oferty Drukarnia Dimograf sp. z

o.o.;

2)dokonania powtórnej czynności badania i oceny ofert i wyboru jako najkorzystniejszej oferty odwołującego;

3)przeprowadzenie dowodów wskazanych w treści uzasadnienia, na fakty tam powołane,

4)zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania wg norm prawem przepisanych.

Odwołujący wskazał, że posiada interes w uzyskaniu niniejszego zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego wskazanych w odwołaniu przepisów ustawy. Odwołujący złożył ofertę, w szczególności co do części 3 w postępowaniu. Potwierdza to informacja z otwarcia ofert datowana na 16 maja 2025 roku. Oferta złożona przez odwołującego zawiera najniższą cenę, co jest jedynym kryterium oceny ofert (por. pkt XVIII SWZ).

Zważając na powyższe odwołujący ma interes we wniesieniu odwołania zmierzającego do unieważnienia czynności polegającej na odrzuceniu oferty odwołującego oraz uznaniu za najkorzystniejszą i wyborze jako najkorzystniejszej oferty Drukarnia Dimograf sp. z o.o.

W takim stanie odwołujący będzie posiadał możliwość bezpośredniego uzyskania zamówienia w postępowaniu co do części 3. Odwołujący może ponieść szkodę poprzez działania

i czynności zamawiającego, kwestionowane odwołaniem, a to co najmniej ze względu na poniesienie kosztów udziału w postępowaniu, w którym to zamawiający z naruszeniem regulacji PZP odrzucił jego ofertę i dokonał wyboru oferty innego wykonawcy. Dodatkowo odwołujący może ponieść szkodę wynikającą z nieuzyskania przychodów, w tym zysków, związanych z realizacją zamówienia, które może uzyskać w ramach postępowania. Nadto, cena oferty odwołującego mieści się w budżecie zamawiającego. Gdyby zamawiający postąpił zgodnie z przepisami, to nie odrzuciłby oferty odwołującego i nie dokonał wyboru oferty innego wykonawcy, lecz dokonałby wyboru oferty odwołującego.

Odwołujący uzasadniając zarzuty odwołania wskazał, co następuje.

Błędnie przyjęta przez zamawiającego stawka podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 VAT w związku z art. 146a pkt 1) VAT, stawką podstawową podatku od towarów i usług jest stawka 23%. Ponadto za stanowiskiem doktryny, a także ugruntowanego orzecznictwa KIO stwierdzić należy, że „*Towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania, także powinna być stosowana ta stawka*" (*A. Bartosiewicz, R. Kubacki, „VAT. Komentarz" Lex 2010 r., wyrok KIO z 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt KIO 735/13*). Również stwierdzić należy, że korzystanie ze stawek preferencyjnych i zwolnień nie jest obowiązkiem podatników, lecz ich uprawnieniem. Tym samym, jeśli podatnik nie jest pewien, że może zastosować stawkę preferencyjną lub zwolnienie od VAT, to aby nie narazić się na odpowiedzialność karno-skarbową, powinien zastosować stawkę podstawową. Należy uznać, że w związku z charakterem stawki podstawowej, stawki obniżone (preferencyjne) mają charakter wyjątkowy (*wyrok KIO z 31 marca 2014 r., KIO 489/14*). Nie można podatnikowi, w szczególności w sytuacjach, w których mogą zrodzić się wątpliwości, co do oceny prawnopodatkowej konkretnego zdarzenia gospodarczego, odebrać prawa do zastosowania podstawowej stawki podatkowej (*wyrok KIO z 24 marca 2016 r., KIO 349/16*).

Podstawowym dokumentem dla wykonawców zainteresowanych udziałem w konkretnym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego jest SWZ. Specyfikacja stanowi instrukcję, która umożliwia przygotowanie i złożenie oferty odpowiadającej potrzebom zamawiającego. Treść SWZ wiąże w takim samym stopniu wykonawców i zamawiającego.

W SWZ zamawiający podając sposób obliczenia ceny, może wskazać stawkę podatku VAT.

Odwołujący podziela stanowisko, iż na zamawiającym spoczywa obowiązek przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców.

W SWZ muszą się znaleźć wszystkie elementy, dzięki którym podmioty chcące złożyć ofertę będą dokładnie wiedziały, czego zamawiający wymaga w ofercie (*Uchwała Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 20 października 2011 r., III CZP 53/11*).

W przedmiotowym postępowaniu zamawiający nie wskazał w SWZ jaką stawką według niego należy opodatkować wskazane elementy przedmiotu zamówienia. Gdyby zamawiający miał w tym względzie pewność to powinien w treści dokumentów zamówienia wskazać konkretne stawki podatku VAT. Skoro zamawiający w SWZ ani formularzu oferty nie wskazał konkretnych stawek podatku VAT, to słuszne jest przyjęcie, że sam miał wątpliwości co do zastosowania właściwej stawki. Wątpliwości te, zdaniem odwołującego wynikały z tego,

że również zamawiający nie zna ostatecznej treści plików, które będą wykorzystane przy wykonaniu broszur. Nie przekonuje stanowisko zamawiającego wyrażone w piśmie z 13 czerwca 2025 roku, w którym odrzucił ofertę odwołującego i wskazał, że w załączniku 1.1 do formularza ofertowego (...) jednoznacznie określił nazwę i opisał pozycje Opisie Przedmiotu Zamówienia jako broszury. Gdyby to stanowisko nie stanowiło wyłącznie uzasadnienia do odrzucenia oferty odwołującego, powinno zostać wskazane już w dokumentach zamówienia. Tak więc takie stanowisko zamawiającego nie przekonuje i należy je odrzucić przyjmując,

że sam zamawiający nie ma pewności jakiego rodzaju towar będzie miał być wykonany przez wykonawcę, ze względu przede wszystkim na niepewność co do treści przekazanych bezpośrednio przed wykonaniem, przez zamawiającego.

Udzielone przez odwołującego wyjaśnienia z 29 maja 2025 roku jednoznacznie wskazują, że dopiero treść plików, które zamawiający przedstawi wybranemu wykonawcy w trakcie realizacji umowy będą determinować charakter przedmiotu zamówienia, tj. czy przekazane treści stanowić będą o tym, że będzie to „broszura", czy nie. Może zatem wystąpić sytuacja, w której zachowując parametry techniczne np. liczbę stron, format, rodzaj papieru itp. niewielka zmiana w treści broszury, wprowadzająca np. reklamę ukrytą sponsorów, spowoduje zmianę grupowania z 4901 na 4911. Aby mieć pewność do stawki VAT, pliki produkcyjne muszą być zaakceptowane do druku - co ma miejsce już po zawarciu umowy.

Zamawiający prowadził postępowanie pn. Druk i dostawa książek dla dzieci oraz broszur dla Instytutu Książki Krakowie podziale na trzy części. Jak wynika z opisu poszczególnych części zamówienia, dla części 1 i 2 wskazano „ulotki" zamiast „broszura". Pojęcie „broszura" został użyte tylko w części 3. Co więcej, niepewność zamawiającego co do charakteru przedmiotu zamówienia potwierdza sposób opisu przedmiotu zamówienia dla poszczególnych części. I tak na przykład w części 2 słowo „broszura" jest przekreślone i zamienione na słowo „ulotka". Dalej, w treści SWZ zamawiający w pkt XIV Sposób obliczenia ceny oferty wskazuje, że: Wykonawca określi ceny dotyczące wykonania usługi wydruku książek: jako cenę jednostkową należy podać cenę brutto wykonania druku jednego nakładu książek i broszur dla każdego z tytułów wydawanych przez Instytut Książki i dla każdej z części. Zamawiający więc w sposobie obliczenia ceny nie rozróżnia pojęcia ulotka i broszura, zamiennie posługując się tymi pojęciami czy to w treści SWZ, w treści opisu przedmiotu zamówienia dla każdej z części, czy też w formularzu oferty. Jest to o tyle istotne, że taka treść dokumentów zamówienia potwierdza, że na etapie udzielania zamówienia, zamawiający nie wie co dokładnie ostatecznie zostanie przygotowane przez wykonawcę, a to na skutek przekazanych przez zamawiającego danych (plików). Gdyby było inaczej, zamawiający posłużyłby się konsekwentnym nazewnictwem, zwłaszcza że mogłoby to mieć konsekwencje podatkowe. Należy także wskazać, że wskazanie stawki podstawowej zamiast preferencyjnej nie uniemożliwia dokonania odliczenia tego podatku w całości. Oznacza to, że nie wiąże się to
z żadnymi negatywnymi konsekwencjami prawnymi czy finansowymi dla zamawiającego. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zastosowanie zawyżonej stawki podatku przez wystawcę faktury nie pozbawia prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż nie stanowi to negatywnej przesłanki uniemożliwiającej odliczenie tego podatku (*Interpretacja indywidualna z 4 lutego 2020 r., 0113-KDIPT1-1.4012.778.2019.1.AKA*).

Bezprawne odrzucenie oferty odwołującego.

Zdaniem odwołującego *ratio legis* art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp jest ochrona zamawiającego przed nienależytym wykonaniem zamówienia, którym jest zagrożony w razie błędnego obliczenia ceny oferty. Uznanie błędnej stawki podatku od towarów i usług za błąd w obliczeniu ceny chroni uczciwą konkurencję, gdyż wykonawcy ubiegający się o udzielenie zamówienia nie powinni konkurować ze sobą przez zaniżanie stawek podatkowych. Posługiwanie się niższą niż wynikającą z przepisów stawką podatku od towarów i usług, godzi w zasadę uczciwej konkurencji i zmniejsza należne wpływy do budżetu (*wyrok KIO*
z 6 listopada 2012 r. KIO 2294/12). *A contrario*, posłużenie się podstawową stawką podatku VAT, w sytuacji, gdy zastosowanie mogłaby znaleźć stawka preferencyjna, nie mieści się
w tak zakreślonym *ratio legis* przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Stosownie do art. 108 ust. 2 VAT, który stanowi, że w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego, to ma obowiązek zapłacić podatek w wyższej wysokości, bez negatywnych konsekwencji - tak dla podmiotu wystawiającego fakturę, jak i nabywcy towaru. Wystawiona w ten sposób faktura jest merytorycznie i formalnie poprawna i nie musi być korygowana, nawet, jeżeli rzeczywiście wystawcy przysługiwałoby prawo do zastosowania stawki preferencyjnej. Zastosowanie więc stawki podstawowej podatku zamiast stawki preferencyjnej (zakładając, że byłoby to dopuszczalne), nie jest działaniem sprzecznym z prawem i niedopuszczalnym. Wskazać należy na pogląd wyrażony w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej, zgodnie z którym korzystanie ze stawek preferencyjnych nie jest obowiązkiem wykonawcy, lecz uprawnieniem
i wobec tego, że stawka VAT w wysokości 23% jest stawką podstawową, zawsze w razie wątpliwości, można z niej skorzystać (*wyrok KIO z 24 marca 2016 r. KIO 349/16; oraz z 31 marca 2014 r. KIO 489/14*).

Sformułowanie zarzutu popełnienia błędu w obliczeniu ceny powinno mieć miejsce wówczas, gdy zastosowanie wadliwej stawki VAT będzie działaniem sprzecznym z przepisami ustawy o VAT. Zdaniem odwołującego, obowiązek odrzucenia oferty wykonawcy będzie się aktualizował wyłącznie w sytuacji, gdy jego działanie mogłoby zostać uznane za błąd
w naliczeniu należnego podatku przez odpowiednie organa podatkowe, jeżeli natomiast odpowiednie organa podatkowe nie mogłyby postawić tego rodzaju zarzutu, to tym bardziej zamawiający nie może działania wykonawcy uznać za błąd w

obliczeniu ceny (*wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z 10 kwietnia 2013 r. KIO 735/13*). Ponadto za stanowiskiem doktryny, a także ugruntowanego orzecznictwa KIO stwierdzić należy, że „*Towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania, także powinna być stosowana ta stawka*" (*A. Bartosiewicz, R. Kubacki, „VAT. Komentarz" Lex 2010 r., wyrok KIO z 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt KIO 735/13*).

Zgodnie z art. 146a pkt 1 w zw. 41 ust. 1 VAT stawka podstawowa podatku od towarów i usług wynosi 23% i jest to stawka, której zastosowanie stanowi regułę.

Przedmiot zamówienia i treść przygotowanych przez zamawiającego dokumentów zamówienia mogły, przy formułowaniu treści oferty, wywoływać u wykonawcy wątpliwości w zakresie możliwości zastosowania stawki obniżonej podatku VAT. Jak podkreśla się w orzecznictwie Sądu Najwyższego (*Uchwała Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 20 października 2011 r., III CZP 53/11*) na zamawiającym spoczywa obowiązek przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców.
W SWZ muszą się znaleźć wszystkie elementy, dzięki którym podmioty chcące złożyć ofertę będą dokładnie wiedziały, czego zamawiający wymaga w ofercie.

W przedmiotowym postępowaniu zamawiający nie wskazał w SWZ jaką stawką według niego należy opodatkować wskazane elementy przedmiotu zamówienia. Gdyby zamawiający miał w tym względzie pewność to powinien w treści dokumentów zamówienia wskazać konkretne stawki podatku VAT. Podać należy, że skoro zamawiający w SWZ ani formularzu oferty nie wskazał konkretnych stawek podatku VAT, to słuszne jest przyjęcie, że sam miał wątpliwości co do zastosowania właściwej stawki. Wątpliwości te, zdaniem odwołującego wynikały z tego, że również zamawiający nie zna ostatecznej treści plików, które będą wykorzystane przy wykonaniu broszur. Skoro ustawa o VAT oraz inne ustawy regulujące odpowiedzialność podatników nie wiążą z zastosowaniem stawki podstawowej żadnych ujemnych konsekwencji, a negatywny skutek dla podatnika ma wyłącznie podwyższenie ceny jego oferty poprzez niezastosowanie stawki preferencyjnej, to taka sama reguła powinna obowiązywać również przy wykładni przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych, w szczególności art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP (*wyrok KIO z 20 marca 2014 r., KIO 430/14*).

Zastosowanie przez wykonawcę stawki podstawowej VAT nie może być uznane za niekonkurencyjne w stosunku do innych wykonawców. Podanie w ofercie wyższej stawki podatku VAT powoduje, że oferta tego wykonawcy staje się relatywnie droższa, a tym samy mniej konkurencyjna dla tego wykonawcy.

W niniejszym postępowaniu zastosowanie przez odwołującego stawki podstawowej nie stało na przeszkodzie dokonania porównywania cen ofert w celu wybrania oferty najkorzystniejszej. Oferta złożona przez odwołującego pomimo zastosowania w formularzu ofertowym dla części 3, w pozycji 2 i 4 stawki podstawowej, a więc wyższej, to i tak w ustalonym w SWZ kryterium oceny ofert - wyłącznie ceny, była oferta najkorzystniejszą. Gdyby więc odwołujący zastosował stawkę preferencyjna 5% dla ww. pozycji, różnica pomiędzy ceną oferty wybranej, a ofertą odwołującego byłaby jeszcze wyższa na korzyść oferty odwołującego. Nawet gdyby przyjąć, że należało dokonać oceny ofert nieporównywalnych, co wiąże się z naruszeniem zasad uczciwej konkurencji, to jednak w okolicznościach przedmiotowej sprawy powinno to pozostawać bez wpływu na wynik postępowania.

Odwołujący podziela stanowisko wyrażane w orzecznictwie KIO, iż *„Nieracjonalne byłoby przyjęcie, że oferta, w której cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa, a która mimo tego jest najkorzystniejsza, podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU, a skutkiem tego zamówienie uzyskuje wykonawca, który złożył ofertę mniej korzystną. Pogląd przeciwny jest nie do pogodzenia z zasadami wyrażonymi w art. 44 ust. 3 pkt 1 a ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885), zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów*" (*wyrok KIO z 31 marca 2014 r., KIO 489/14*).

Zgodnie z orzecznictwem *„posłużenie się podstawową stawką podatku VAT, co sytuacji, gdy zastosowanie mogłaby znaleźć stawka preferencyjna, nie mieści się to tak zakreślonym ratio legis art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU. Nieracjonalne i sprzeczne ze społeczno- gospodarczym przeznaczeniem prawa zamawiającego do badania ceny oferty byłoby przyjęcie, że oferta, w której cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa, a która mimo tego jest najkorzystniejsza (zwłaszcza przy określeniu ceny jako jedynego kryterium oceny ofert, podlega odrzuceniu, gdyż przy przyjęciu stawki preferencyjnej jej cena byłaby niższa. Taki pogląd prowadziłby do eliminacji ofert najkorzystniejszych i nakazywania zamawiającym wyboru ofert mniej dla nich korzystnych, co nie zasługuje na ochronę, nie mieści się bowiem w ratio legis ustawy Prawo zamówień publicznych*" (*wyrok KIO z 6 listopada 2012 r., KIO 2294/12*).

Nieprawidłowe określenie stawki VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP, jednak z

takim błędem możemy mieć jedynie do czynienia w przypadku zastosowania stawki preferencyjnej zamiast stawki podstawowej, jak również w przypadku nieuprawnionego zastosowania zwolnienia podatkowego (*wyrok KIO z 17 października 2011 r., KIO 2138/11*). Wskazać też należy, że zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., w sprawie o sygn. III CZP 54/06, że podatek od towarów i usług jest elementem ceny, tym samym zastosowanie właściwej stawki podatku objęte jest sferą dyspozytywności wykonawcy.

Podsumowując, gdyby nawet przyjąć, że odwołujący zastosował w pozycji 2 i 4 formularza ofertowego dla części 3 błędną stawkę podatku VAT, to nie stanowi to błędu w rozumieniu przede wszystkim przepisów podatkowych. Tak też należy tę sytuację interpretować na gruncie prawa zamówień publicznych. I nawet, przy zastosowaniu stawki podstawowej przez Odwołującego, zamiast stawki preferencyjnej, jego oferta jest najkorzystniejsza, co w żaden sposób nie neguje zachowania zasad uczciwej konkurencji w ramach części 3 przedmiotowego zamówienia. Oferta odwołującego jako najkorzystniejsza dla zamawiającego powinna zostać tak oceniona i zamawiający winien dokonać jej wyboru.

Zamawiający złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania w całości.

Izba ustaliła i zważyła, co następuje.

Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego
z zastosowaniem przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych wymaganych przy procedurze, której wartość szacunkowa zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, kwalifikowany możliwością poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, o których mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, co uprawniało go do złożenia odwołania.

Izba stwierdziła, że nie zachodzą przesłanki do odrzucenia odwołania.

Uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron, złożone w pismach procesowych, jak też podczas rozprawy Izba stwierdziła,
iż odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej zarzuty odwołującego są bezzasadne. Krajowa Izba Odwoławcza podzielając w całości stanowisko zamawiającego (za wyrokiem Sądu Okręgowego w Warszawie z 25.08.2015 r., sygn. akt: XXIII Ga 1072/15: „*Izba ma prawo podzielić zarzuty i wartościową argumentację jednego z uczestników, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów*"), wskazuje, co następuje.

Zgodnie z przepisem art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, błędem w obliczeniu ceny będzie nieprawidłowe określenie przez wykonawcę stawki VAT. Stawka podatku VAT jest bowiem elementem cenotwórczym. Do błędu w obliczeniu ceny dotyczącym stawki podatku VAT dojdzie w sytuacji, gdy wykonawca przyjmie w ofercie stawkę nieprawidłową w okolicznościach, gdy zamawiający nie określi w dokumentach zamówienia prawidłowej stawki podatku VAT (Wyrok SN z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 52/11).

Niezasadne jest stanowisko odwołującego, że treść broszury ma decydujące znaczenie dla ustalenia prawidłowej wysokości stawki podatku VAT, albowiem już samo zdefiniowanie przez zamawiającego nazwy zamawianego towaru wprost wskazuje na broszurę a nie na ulotkę. Opinia złożona przez odwołującego, dopuszczona przez Izbę jedynie jako stanowisko strony, wprost wskazuje na rozróżnienie jakie należy przyjąć definiując broszurę i ulotkę. Broszura to publikacja wielokartkowa w odróżnieniu do ulotki, która jest publikacją jednokartkową. Natomiast zamawiający w dokumentacji zamówienia wprost opisał broszurę, która ma się składać z 28 stron + 4 stron okładki.

Odwołanie *de facto* dotyczy wątpliwości interpretacyjnych, które zostały zidentyfikowane przez odwołującego, a przynajmniej zostały przez niego podniesione już po upływie terminu składania ofert, co czyni wszystkie zarzuty ukierunkowane na ten aspekt jako zarzuty spóźnione. Zamawiający w sposób jednoznaczny w treści dokumentów zamówienia wskazał, że przedmiotem zamówienia jest broszura, co ma decydujące znaczenie w ustaleniu prawidłowej stawki podatku VAT. Odwołujący kierując się wytycznymi zamawiającego miał możliwość w sposób niebudzący wątpliwości uznać, że przedmiotem zamówienia jest broszura (wiersz 2 i 4) załącznika do formularza ofertowego, co w konsekwencji powinno powodować zastosowanie 5% stawki podatku VAT.

Wszelkiego rodzaju dywagacje odwołującego o możliwości zmiany objętości broszury czy dopuszczalnych zmian w wysokości podatku VAT – na etapie realizacji umowy - pozostają irrelewantne z punktu widzenia poprawności oferty złożonej przez odwołującego.

Jak zasadnie wskazał zamawiający, SWZ w zakresie części nr 3 konsekwentnie nazywa tą publikację broszurą, co samo w sobie ma istotne znaczenie w sprawie – wskazując wprost na towar ujęty, literalnie w poz. 19 Załącznika nr 10 do ustawy o VAT. Także opis przedmiotu zamówienia dla części nr 3, w punkcie 2, definiuje broszurę w pełnej zgodności z ww. definicjami takiego rodzaju publikacji:

„*2. Broszura:*
Nakład: 450 000 egzemplarzy,
Format: 210 x 210 mm,
Liczba stron: 28 + 4 (okładka),
Środek: papier powlekany półmatowy (kreda silk) 100 g/m2, CMYK 4+4
Okładka: papier powlekany półmatowy (kreda silk) 250 g/m2, CMYK 4+4, folia matowa
Oprawa zeszytowa, zszyta dwoma zszywkami wyokrąglonymi
Broszura nie posiada numeru ISBN."

Żadna ze wskazanych w SWZ cech broszury z części nr 3 nie odbiega od definicji broszury ujętej w przepisach ustawy o VAT, Nomenklaturze Scalonej, czy innych przepisach i normach (np. Przepisy Katalogowania BN).

Co istotne, opis przedmiotu zamówienia dla broszury z części nr 3 odpowiada także językowym definicjom pojęć „broszury" (wg. Słownika Języka Polskiego PWN broszura to „«cienka książka, nieoprawiona lub w miękkiej oprawie», por. https://sjp.pwn.pl/slowniki/broszura.html) czy „woluminu" (wg Słownika Języka Polskiego PWN wolumin to «zszyty i oprawiony tom obejmujący całość dzieła, jego część lub kilka różnych dzieł» https://sjp.pwn.pl/slowniki/wolumin.html).

Biorąc to pod uwagę należy wskazać, że zgodnie z postanowieniami SWZ, w tym opisem przedmiotu zamówienia dla części nr 3 (załącznik A do SWZ), towar ten w pełni odpowiadał definicji broszury zarówno w przepisach prawa podatkowego, norm branżowych, jak i definicji językowej. W takiej sytuacji SWZ była jasna i precyzyjna, jednoznacznie wskazując na to, jakiego rodzaju publikacja jest objęta zamówieniem w części 3. Żadne postanowienie SWZ nie wywoływało wątpliwości co do tego towaru czy sposobu jego wyceny.

Biorąc pod uwagę powyższe, na podstawie postanowień SWZ, w tym opisu przedmiotu zamówienia dla części nr 3, nie budziło wątpliwości, że składający oferty w zakresie części 3 powinni wycenić wszystkie pozycje załącznika 1.1 do formularza oferty (książki – poz. 1, 3, broszury – poz. 2, 4) z uwzględnieniem stawki preferencyjnej VAT 5%. Wynika to z art. 41 ust. 2a ustawy o VAT w związku z poz. 19 Załącznika nr 10 do tej ustawy, z uwzględnieniem działu 49 Nomenklatury Scalonej, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2024/2522.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem odwołującego, jakoby rzekomo był on uprawniony do oferowania towaru określonego w SWZ dla części 3 według swojego wyboru ze stawką preferencyjną lub stawką podstawową podatku VAT. Przede wszystkim, tego rodzaju uprawnienia próżno szukać w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Przepisy tej normy kreujące nie przewidują dla podatników tego rodzaju opcji. Zarówno przepis określający stawkę podstawową (art. 41 ust. 1 ustawy o VAT), jak i przepisy ustalające zakres zastosowania stawek preferencyjnych mają charakter stanowczy. Są to przepisy prawa publicznego o charakterze bezwzględnie obowiązującym. W przypadku stawki preferencyjnej 5% wynika to z art. 41 ust. 2a ustawy o VAT, która wyraźnie wskazuje, że dla opisanych w niej towarów i usług „stawka podatku wynosi 5%". Obowiązku stosowania do danej sprzedaży stawki podatku VAT określonej w ustawie nie może wyłączyć czy ograniczyć wola podatnika. Ustawa o VAT przewiduje jako ogólną zasadę stawkę podstawową 23% i jako wyjątki od tej reguły różne stawki preferencyjne. Zakres ich zastosowania wyznacza jednak wola ustawodawcy. Podatnik nie jest uprawniony do przesuwania tych zakresów według swojego wyboru.

Za zamawiającym wskazać należy, że pogląd odwołującego, jakoby dopuszczalne
i prawidłowe było zastosowanie stawki wyższej, niż właściwa stawka preferencyjna, także nie znajduje uzasadnienia. Brak dla niego wsparcia w treści przepisów ustawy o VAT. Nie zgadza się z nim także orzecznictwo z zakresu zamówień publicznych, które nakazuje traktowanie jako błędu w obliczeniu ceny (art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp) skalkulowanie ceny oferty
z zastosowaniem niewłaściwej stawki podatku VAT, a nie jedynie stawki niższej, niż właściwa. Argumentacja odwołującego koncentruje się także wokół twierdzenia, że nie można stawiać odwołującemu zarzutu w sytuacji, gdy zaoferował broszury z uwzględnieniem stawki podstawowej podatku VAT (23%), a nie stawki preferencyjnej, gdyż stawka podstawowa może być rzekomo zastosowana zawsze przez wykonawcę będącego podatnikiem VAT. Takie stanowisko nie ma jednak podstaw ani w przepisach ustawy o VAT, ani w przepisach ustawy pzp. Także orzecznictwo Izby od wielu lat jednoznacznie wskazuje, że fakt zaoferowania stawki podstawowej VAT dla towaru, dla którego przepisy przewidują stawkę preferencyjną, stanowi błąd w obliczeniu ceny i skutkuje odrzuceniem oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 pzp. Zastosowanie tego przepisu pzp nie jest uzależnione od tego, czy w wyniku ujęcia
w ofercie błędnej stawki podatku VAT kwota podatku jest zaniżona czy zawyżona. Celem wprowadzenia do ustawy art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp jest bowiem zagwarantowanie uczciwej konkurencji, a z nią wiąże się nierozerwalnie porównywalność złożonych ofert (vide: wyrok KIO z 6 września 2024 r., KIO 2891/24, wyrok KIO z 26 listopada 2020 r., KIO 2933/20, wyrok KIO z 01.03.2021 r., KIO 321/21, KIO 346/21, podobnie też wiele innych wyroków KIO np.: z 16.02.2022 r., KIO 266/22, z 26.07.2017 r. KIO 1462/17, z 08.07.2019 r., KIO 1046/19, KIO 1065/19, z 8 listopada 2021 r., KIO 2972/21, z 22 stycznia 2025 r., KIO 4937/24, wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z 25.04.2017 r., XXIII Ga

365/17).

Biorąc pod uwagę powyższe, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy na podstawie art. 575 ustawy Pzp oraz § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu wysokości wpisu od odwołania (Dz. U. poz. 2437).

Przewodniczący:……