

Sygn. akt KIO 2746/10

WYROK
z dnia 4 stycznia 2011 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Sylwester Kuchnio

Członkowie: Piotr Kozłowski

Emil Kuriata

Protokolant: Przemysław Łaciński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 stycznia 2011 r. w Warszawie odwołania z dnia 22 grudnia 2010 r. wniesionego przez **Bogdana Głogowskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Natan Bogdan Głogowski, 32-552 Płaza, ul. B. Krzywoustego 5** w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego, **Szkołę Podstawową Nr 3 w Trzebini im. Ignacego Łukaszewicza, 32-540 Trzebina, ul. 1 Maja 60**

orzeka:

1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje powtórzenie czynności oceny ofert w postępowaniu z uwzględnieniem oferty odwołującego.

2. kosztami postępowania obciąża Szkołę Podstawową Nr 3 w Trzebini im. Ignacego Łukaszewicza, 32-540 Trzebina, ul. 1 Maja 60

i nakazuje:

- 1) zaliczyć na rzecz Urzędu Zamówień Publicznych wpis w wysokości 7 500 zł 00 gr (słownie: siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) uiszczony przez **Bogdana Głogowskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Natan Bogdan Głogowski, 32-552 Płaza, ul. B. Krzywoustego 5** , stanowiący koszty postępowania odwoławczego,

- 2) dokonać wpłaty kwoty 11 322 zł 00 gr (słownie: jedenaście tysięcy trzysta dwadzieścia dwa złotych zero groszy) przez **Szkołę Podstawową Nr 3 w Trzebini im. Ignacego Łukaszewicza, 32-540 Trzebina, ul. 1 Maja 60** na rzecz **Bogdana Głogowskiego prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Natan Bogdan Głogowski, 32-552 Płaza, ul. B. Krzywoustego 5** stanowiące uzasadnione koszty strony poniesione z tytułu wpisu od odwołania, wynagrodzenia pełnomocnika i kosztów dojazdu na rozprawę.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Krakowie**.

Skład orzekający:

.....

.....

.....

UZASADNIENIE

(sygn. akt KIO 2746/10)

Zamawiający, Szkoła Podstawowa nr 3 w Trzebini im. Ignacego Łukasiewicza, prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.) – zwanej dalej "ustawą" lub "Pzp" – postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na usługę „Dowozu 45 uczniów do Szkoły Podstawowej Nr 3 w Trzebini, ul. 1 Maja 60”.

Szacunkowa wartość zamówienia jest niższa od kwot wskazanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11. ust. 8 Pzp.

Pismem datowanym na dzień 02.12.2010 r., nadanym listem poleconym z dnia 14.12.2010 r. zamawiający zawiadomił wykonawców o wynikach postępowania o udzielenie zamówienia, w tym o wyborze oferty Transgór S.A. jako najkorzystniejszej oraz odrzuceniu oferty Firma Natan Bogdan Głogowski (zwanego dalej „Natan”) na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Uzasadnienia faktycznego odrzucenia oferty nie podano.

W dniu 22.12.2010 r. Natan wniósł odwołanie od ww. czynności, zarzucając zamawiającemu naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 7 ust. 1 i 3 ustawy przez ich niewłaściwe zastosowanie i błędne przyjęcie, że oferta odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny, a także naruszenie art. 91 ust. 1 poprzez dokonanie wyboru najkorzystniejszej oferty z pominięciem jego oferty.

Odwołujący wniósł o unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, unieważnienie odrzucenia jego oferty oraz powtórzenie czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem jego oferty.

W uzasadnieniu odwołania wskazano, iż według pkt 13 specyfikacji istotnych warunków zamówienia (siwz) cena brutto była jedynym kryterium oceny ofert w postępowaniu. Ponadto zamawiający nie przedstawił w siwz swoich wymagań, co do sposobu obliczenia ceny w zakresie naliczenia podatku VAT.

Odwołujący podniósł, iż zgodnie z art. 103 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego. Zgodnie natomiast z art. 106 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani do wystawienia faktury stwierdzającej w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę

jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku. Ze wskazanych przepisów podatkowych wynika, że to wykonawca winien składając ofertę uwzględnić odpowiednią stawkę VAT. Tak więc do wyłącznego uprawnienia i zarazem obowiązku wykonawcy należy przyjęcie zgodnej z obowiązującymi przepisami stawki podatku VAT. Skoro zamawiający w siwz nie przedstawił swoich wymagań co do stawek podatku VAT winien oprzeć się w całości na wyliczeniach wykonawcy. Odwołujący wskazał ponadto, iż w najnowszym orzecznictwie KIO przyjmuje się, iż niewłaściwe wskazanie stawki VAT nie stanowi błędu w obliczeniu ceny oraz nie może w konsekwencji skutkować odrzuceniem oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. (wyrok KIO z dnia 6 września 2010r. sygn. akt KIO/UZP 1779/10 oraz wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r. sygn. akt KIO/UZP 1280/10).

Wskazana czynność zamawiającego dokonana z pominięciem odrzuconej oferty odwołującego narusza przepis art. 91 ust. 1 Pzp – została wybrana oferta która nie jest najkorzystniejsza w świetle przyjętego przez zamawiającego kryterium oceny ofert jakim była cena brutto.

Pismem z dnia 31.12.2010 r. zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, wnosząc o oddalenie odwołania i utrzymanie w mocy rozstrzygnięcia postępowania o udzielenie zamówienia.

Zamawiający przyznał, iż istotnie cena zaproponowana przez Natan była niższa od ceny proponowanej przez Transgór S.A., a jedynym kryterium oceny ofert była cena brutto. Jednakże oferta Natan została odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny.

Specyfikacja istotnych warunków zamówienia zawierała zapis, zgodnie z którym w przypadku oferty, które wybór prowadziłby do powstania obowiązku podatkowego zamawiającego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług w zakresie dotyczącym wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Oferta złożona przez wykonawcę została odrzucona z uwagi na zastosowanie w niej 8% stawki podatku VAT. W ocenie zamawiającego w analizowanym przypadku nie można nawet mówić o omyłkowym zastosowaniu stawki podatku VAT mającym charakter oczywisty. Należy zwrócić uwagę, iż zastosowana stawka podatku VAT w wysokości 8% w chwili składania oferty, dokonywania jej oceny i wyboru nie istniała. Zatem nie mogła zostać stosowana. W przedmiotowym postępowaniu termin składania ofert minął 19.11.2010 r., ocena złożonych ofert nastąpiła 24.11.2010 r., natomiast informacja o wyborze oferty jest datowana na dzień 02.12.2010 r.

Z kolei zmiana ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zmieniająca stawkę podatku VAT z 7% na 8% została wprowadzona ustawą z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej i opublikowana w dniu 17 grudnia 2010 r. (Dz. U. z dnia 17 grudnia 2010 r. Nr 238 poz. 1578), z mocą obowiązującą od dnia 01.01.2011 r., tak więc już po dokonaniu czynności przez Zamawiającego.

Należy zwrócić uwagę, iż sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, uprawniony jest do wliczenia do niej podatku VAT należnego od tego towaru lub usługi. Zgodnie z wyrokiem KIO z dnia 5 lutego 2009 r., sygn. akt KIO/UZP 107/09, (...) w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, gdzie przedmiotem oceny i porównywania złożonych ofert - zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. z 2001 r. Nr 97 poz. 1050 ze zm.) w związku z art. 2 pkt 1 ustawy pzp - jest cena brutto, istotnym jest jednak ocena, czy wykonawca, biorąc pod uwagę obowiązujące przepisy prawa, w sposób właściwy dokonał obliczenia ceny ofertowej. Tak więc istotne jest również jaką stawkę podatku VAT wykonawca ujął w cenie ofertowej (cenie brutto). Podatek VAT - stosownie do definicji ceny z przywoływanego wyżej przepisu ustawy o cenach - wchodzi bowiem w zakres tej ceny. Również należy wskazać na wyrok KIO z dnia 01.04.2010, sygn. akt KIO/UZP/ 329/10, zgodnie z którym błąd w stawce VAT jest błędem w obliczeniu ceny, który nie podlega poprawieniu w trybie art. 87 ust. 2 pkt 2, jak i też w trybie art. 87 ust. 2 pkt 3 p.z.p. należy ponadto podkreślić raz jeszcze, iż zamawiający w SIWZ zawarł jednoznaczny zapis wskazujący na konieczność zastosowania przy wskazywaniu oferowanej ceny prawidłowej stawki podatku od towarów i usług. Zdaniem zamawiającego otwiera to możliwość dla zamawiającego do oceny również prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT (wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1280/10).

Zatem biorąc powyższe pod uwagę zamawiający uznał, iż zastosowanie nieistniejącej stawki podatku VAT stanowiło błąd w obliczaniu ceny skutkujący odrzuceniem oferty na zasadnie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy pzp. Pogląd taki znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie (wyrok SO w Warszawie z dnia 13 czerwca 2003 r., sygn. akt V Ca 222/03, Lex nr 126332, wyrok KIO z dnia 1 kwietnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 329/10, Lex nr 580114). Stanowisko takie jest również publikowane na oficjalnej stronie Urzędu Zamówień Publicznych.

Zdaniem zamawiającego wskazanie, iż wykonawca zastosował przy kalkulacji ceny nieistniejącą stawkę podatku VAT skutkuje tym, iż jego rozważania dotyczące sposobu stosowania podatku VAT zawarte w odwołani pozostają bez najmniejszego znaczenia dla sprawy.

Uwzględniając dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia przedstawioną przez zamawiającego na rozprawie oraz stanowiska i oświadczenia stron złożone na rozprawie, Izba ustaliła, co następuje.

Zgodnie z pkt 4 specyfikacji istotnych warunków zamówienia (siwz) termin wykonania niniejszego zamówienia przypadał na okres: 02.01.2011 – 23.12.2011.

Zgodnie z pkt 11 siwz termin składania ofert w postępowaniu przypadał na dzień 19.11.2010r.

W pkt 12 siwz, w opisie sposobu obliczenia ceny, dla jej obliczenia zamawiający wymagał pomnożenia ryczału dziennego (brutto) przez ilość dni (188 dni).

Zgodnie z pkt 13 siwz jedynym kryterium wyboru oferty najkorzystniejszej była cena.

W pkt 13 siwz poczyniono również „Uwagę” informującą, iż w przypadku oferty, której wybór prowadziłyby do powstania obowiązku podatkowego zamawiającego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług w zakresie dotyczącym wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Odwołujący zaoferował wykonanie zamawianej usługi za kwotę ryczału dziennego brutto w wysokości 322,92 zł. co pomnożone przez ilość dni dało wartość ceny ofertowej brutto 60 708,96 zł (w tym, jak wskazano, 4496,96 VAT).

Zgodnie z odpowiedzią na odwołanie powodem odrzucenia oferty odwołującego było wynikające z powyższych danych zastosowanie przez wykonawcę w ofercie 8% stawki VAT (okoliczność przyznana przez odwołującego na rozprawie).

Uwzględniając powyższe Izba zważyła, co następuje:

Na wstępie Krajowa Izba Odwoławcza stwierdza, że odwołujący legitymuje się uprawnieniem do korzystania ze środków ochrony prawnej, o którym stanowi art. 179 ust. 1 Pzp.

Następnie Izba wskazuje, że zamawiający błędnie interpretuje cytowaną wyżej „Uwagę” zawartą w pkt 13 własnej siwz. Jest to ewidentne powtórzenie dyspozycji art. 91 ust. 3a Pzp skierowanej do zamawiającego i jako takie stanowi jedynie informację dla wykonawców, w jaki sposób zamawiając przeprowadzi ocenę oferty wykonawcy dokonującego wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów w

ramach danego zamówienia. Powołana regulacja dotyczy innego zakresu normowania (szczególnego wypadku oceny ofert dokonywanej przez zamawiającego), nie określa natomiast jakie stawki podatkowe mają stosować w swoich ofertach wykonawcy, a tego typu postanowienie siwz nie może zostać uznane za nakaz zamawiającego odnośnie stawki VAT jaką winni zastosować wykonawcy do obliczenia ceny w swoich ofertach.

W związku z powyższym przyjąć należało, iż zamawiający nie wydał w siwz dyspozycji co do określonej stawki podatku od towarów i usług, którą należało zastosować/przyjąć do obliczenia cen ofertowych i podać w ofertach. Tym samym w niniejszym postępowaniu o udzielenie zamówienia nie zachodzi przypadek, w którym określony sposób obliczenia ceny zastosowany przez wykonawcę (np. zastosowanie określonej stawki VAT) uznany być może za sprzeczny z wymaganiami siwz w tym zakresie.

Spór w niniejszej sprawie sprowadza się więc w pierwszej kolejności do stwierdzenia czy niezgodna z przepisami podatkowymi stawka VAT podana w ofercie jest błędem w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy i tym samym pociąga za sobą konieczność odrzucenia oferty na podstawie ww. przepisu. W przypadku przyjęcia tego typu stanowiska (tj. że błędna stawka VAT jest błędem w obliczeniu ceny), dla stwierdzenia zasadności odrzucenia oferty odwołującego konieczne stałoby się następnie ustalenie i rozstrzygnięcie jaka stawka podatku od towarów i usług jest w tej sytuacji w ogóle prawidłowa. W niniejszej sprawie dotyczyłoby to ustalenia czy należało tu zastosować stawkę obowiązującą w dniu składania ofert, czy stawkę, którą wykonawca spodziewał się naliczać w okresie realizacji zamówienia.

Natomiast w przypadku uznania, iż niezgodna z przepisami stawka VAT nie mieści się w hipotezie normy zawartej w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, ustalenie właściwej stawki podatkowej, którą hipotetycznie wykonawcy winni podać w swoich ofertach, jest nerelevantne dla zastosowania dyspozycji tego przepisu. Skład orzekający Izby stanął właśnie na gruncie takiej wykładni przepisu.

W ocenie Izby, art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, który stanowi o konieczności odrzucania oferty zawierającej błędy w obliczaniu ceny, nie odnosi się do przypadku podania w cenie ofertowej jako jej elementu, nieprawidłowej w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54 poz. 535 ze zm.) stawki podatkowej. Tym samym Izba za zbędne uznała ustalenie jaki jest rzeczywisty zakres przedmiotowego zamówienia oraz opodatkowaniu jaką stawką podatkową podlega/będzie podlegał, w celu oceny czy oferta odwołującego nie zawiera błędu w obliczaniu ceny w związku z podaną w niej stawką VAT.

Przystępując do uzasadnienia przyjęcia wskazanego wyżej znaczenia przepisu, na wstępie wskazać należy, iż jego interpretacja budzi szereg kontrowersji i sporów w dotyczącym jej orzecznictwie Izby.

W szczególności w latach 2009 i 2010 w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej zarysowała się wyraźna różnica poglądów w sprawie istnienia podstaw do odrzucenia oferty w związku z błędną stawką podatku od towarów i usług (VAT) podaną w ofercie przez wykonawcę zamówienia publicznego. Pierwotnie orzecznictwo zespołów arbitrów, Izby oraz sądów okręgowych stało na stanowisku utożsamieniu błędu w obliczeniu ceny ofertowej z błędną stawką VAT. Jednakże zwłaszcza w roku 2010, w związku z przeważającą liczbą wyroków wyrażających stanowisko odmienne (dla przykładu wyroki: KIO/UZP 887/10 i KIO/UZP 905/10, KIO 924/10, KIO 1053/10, KIO 1280/10, KIO 1287/10, KIO/UZP 1405/10, KIO 1427/10 i KIO 1430/10, KIO 1457/10 i KIO 1458/10, KIO 1476/10, KIO 1620/10, KIO 1667/10, KIO 1779/10, KIO 1884/10), można już mówić o zmianie czy przełomie w dotychczasowej linii orzeczniczej Izby. Nowa linia orzecznicza daleka jest jednak od ustalenia – napotyka wciąż opór części składów orzekających broniących wcześniej ugruntowanych w orzecznictwie poglądów w tym zakresie (dla przykładu wyroki: KIO 1422/10, KIO 1538/10, KIO 1593/10, KIO 1721/10 i KIO 1746/10).

W ocenie składu orzekającego Izby rozpatrującego niniejszą sprawę, wyżej zarysowany spór, tak jak już wskazano, sprowadza się, co do swej istoty, do odmiennego rozumienia normy prawnej zawartej w pojedynczym przepisie, tj. w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Spór ten często jest charakteryzowany również przez skutki odmiennej interpretacji ww. przepisu, tj. jako spór o właściwość Izby w sprawie oceny prawidłowości stawek VAT podawanych w ofertach, co jest jednakże wtórne do rozstrzygnięcia ww. kwestii. Tymczasem to właśnie odpowiedź na pytanie czy w pojęciu błędu w obliczeniu ceny ofertowej zawiera się również przyjęcie (a przynajmniej podanie) w ofercie stawki podatkowej niezgodnej z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług przesądza częściowo (częściowo – ze względu na wstępowanie innych okoliczności i unormowań prowadzących do powstania takiej właściwości, np. postanowienia siwz, dyspozycja art. 91 ust. 3a ustawy...) o właściwość Izby w tym zakresie. Przesądza również o obowiązkach zamawiających w przedmiocie konieczności ustalania i badania prawidłowości stawek VAT w ofertach.

Upraszczając, argumentację na rzecz obu wyżej zarysowanych stanowisk w sprawie znaczenia art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp można podzielić na, po pierwsze, odnoszącą się bezpośrednio do wykładni adekwatnych przepisów i instytucji prawnych, i po drugie, przedstawiającą skutki praktyczne i prawne przyjęcia, któregośkolwiek ze stanowisk (wykładnia celowościowa).

Pogląd pierwszy (zwany dalej poglądem lub stanowiskiem tradycyjnym) przyjmujący, iż niezgodna z ustawą o podatku od towarów i usług stawka VAT podana w ofercie stanowi

błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, w ujęciu historycznym pojawił się jeszcze na gruncie ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych i jej przysłowiowego już formalizmu dotyczącego sporządzania i oceniania ofert. Regulację właściwie tożsamą do obecnego przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, do ustawy o zamówieniach publicznych wprowadzono nowelą z dnia 26 lipca 2001 r. - zgodnie z art. 27a ust. 1 pkt 5 zamawiający zobowiązany był do odrzucenia oferty jeżeli zawierała błędy w obliczeniu ceny. Wtedy nakaz ten interpretowano szeroko, jako bezwzględny zakaz przewidywania w siwz oraz dokonywania jakichkolwiek poprawek w cenie ofertowej. Według poglądów doktryny, każda, nawet najdrobniejsza i oczywista omyłka w cenie winna skutkować odrzuceniem oferty na podstawie tego przepisu (tak np. w: Jerzy Pieróg, „Zamówienia publiczne. Komentarz. 3 Wydanie”, Warszawa, 2002 r.)

Następnie orzecznictwo arbitrażowe i sądowe wskazało jako również mieszczący się w dyspozycji ww. przepisu (zakwalifikowany jako błąd w obliczeniu ceny) przypadek podania w cenie oferty niezgodnej z przepisami stawki podatku VAT. Już wtedy w orzecznictwie wskazano dwa podstawowe argumenty (jeden odnoszący się do wykładni językowej przepisu, drugi powołujący się na konsekwencje i cel przyjęcia postulowanej interpretacji) na rzecz przyjętego stanowiska, powtarzane bez zasadniczych modyfikacji do dnia dzisiejszego. Mianowicie, po pierwsze odwołano się do definicji ceny zawartej w ustawie z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), mającej wskazywać VAT jako element ceny obligatoryjnie służący do jej obliczenia (definicję z obowiązującej od grudnia 2001 r. ustawy o cenach stosowano posiłkowo, w związku z brakiem bezpośredniego do niej odesłania w ustawie o zamówieniach publicznych, gdy takie odesłanie zostało zawarte dopiero w przepisach Pzp – dla przykładu wyrok Zespołu Arbitrów z dnia 8.10.2003 r., sygn. akt: UZP/ZO/0-1609/03). Po drugie wskazywano na niedające się pogodzić z zasadami równości i porównywalności ofert (uczciwej konkurencji) konsekwencje dopuszczenia możliwości oferowania przez wykonawców w ofertach różnych stawek podatkowych. W wersji współczesnej (odnoszącej się do aktualnie obowiązujących przepisów) argumentację tego typu można prześledzić na przykładzie wyroku KIO z dnia 27 sierpnia 2010 r. (sygn. akt KIO 1721/10, KIO 1746/10).

Uzasadniając pogląd przeciwny do wyżej opisanego, podzielany przez skład orzekający Izby (zwany dalej poglądem lub stanowiskiem nowym) w pierwszej kolejności wskazać można, iż jakkolwiek rzeczywiście stanowisko tradycyjne ustaliło się pierwotnie w orzecznictwie sądów okręgowych i Izby, to jak słusznie wskazano w powoływanym wyżej wyroku (sygn. akt KIO 1721/10, KIO 1746/10), w trakcie orzekania członkowie Izby są niezawiśli i związani jedynie przepisami ustanowionego, a nie precedensowego prawa. Natomiast interpretacja i stosowanie prawa to funkcje czasowe zależne od wielu zmiennych, i jakkolwiek w imię zasad

pewności i stabilności prawa można postulować daleko posuniętą ostrożność i konserwatyzm w tej materii, to jednak trudno w pełni je „zadekretować” czy oczekiwać ich w wymiarze absolutnym. Tym bardziej, iż w wielu przypadkach wypracowywane zmiany orzecznictwa mają charakter jednoznacznie pozytywny oraz przemawiają za nimi doniosłe względy.

Najlepszym przykładem diametralnej zmiany w orzecznictwie, *nota bene* również odnoszącym się do wykładni przesłanek odrzucenia oferty, jest kwestia skutków prawnych niezgodnego z przepisami utajnienia oferty przez wykonawcę. Ustalony i utrwalony w praktyce orz orzecznictwie pogląd o konieczności odrzucania tego typu ofert jako niezgodnych z ustawą, został porzucony w wyniku odmiennego stanowiska wyrażonego w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21.10.2005r. (sygn. akt III CZP 74/05). Ponadto zmiany wykładni mogą być inicjowane nie tylko przez SN, ale także inne podmioty stosujące prawo. Z pewnością też Sąd Najwyższy, zarówno za pomocą swoich ustawowych uprawnień, jak i siłą swojego autorytetu, dokonujące się zmiany w linii orzeczniczej może wesprzeć, jak i skutecznie się im przeciwstawić.

Zaznaczyć przy tym należy, iż wobec braku przepisu, który dosłownie w hipotezie przesłanki odrzucenia oferty odsyłałby do niewłaściwych stawek podatkowych, również pogląd tradycyjny zasada się na mniej lub bardziej uprawnionej wykładni powołanego przepisu, opierając się, przeważnie w sposób dorozumiany, na utożsamieniu pojęcia błędu w obliczeniu ceny z niezgodnym z prawem wskazaniem stawki VAT przez płatnika podatku. Tym samym wobec wspomnianego braku dosłownego odesłania tego typu, zawartego w normie prawnej, przyjęcie interpretacji odmiennej (stanowisko nowe) nie może zostać jednoznacznie zakwalifikowane jako działanie *contra legem* – niejako „samonarzucająca się” subsumpcja rzeczywistości do normy prawnej wcale w tym zakresie nie zachodzi. Ponadto to pogląd tradycyjny jest raczej wynikiem pewnej, wywodzącej się jeszcze z czasów stosowania nieobowiązującej już ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. z 1998 r. Nr 119, poz. 773 ze zm.), tradycji orzeczniczej, wcale nie opartej na literalnym brzmieniu przepisów, a przy tym nie uwzględniającej kierunku i kontekstu zmian legislacyjnych zachodzących od przepisów ustawy o zamówieniach publicznych przez zmiany art. 89 ust. 1 pkt 6 i 7 oraz art. 87 i 88 Pzp (stałe zmniejszanie liczby „błędów” skutkujących koniecznością odrzucania ofert).

Dla rozstrzygnięcia kwestii czy niezgodna z przepisami stawka VAT w ofercie stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, w ramach wykładni przepisu, należałoby ustalić właściwe znaczenie (prawne znaczenie) aż pięciu pojęć oraz ich wzajemne semantyczne powiązania, i tym samym powiązania faktów, którym pojęcia te są przypisane. Są to: (1) błąd w ogólności, (2) niezgodna z przepisami stawka podatku od

towarów i usług (zwana potocznie „błędny VAT”), (3) cena, (4) obliczenie, (5) błąd w obliczeniu ceny.

Uwzględniając podstawową teorię zbiorów, logikę stanowiska tradycyjnego można przedstawić następująco: „błędny VAT” jest błędem, i to takim, który jest błędem w obliczeniu, który na dodatek jest błędem w obliczeniu ceny. Jakikolwiek „błąd”, w którymkolwiek z powyższych przyporządkowań (zarówno szczególnych, jak i najogólniejszych) właściwie obala prawidłowość całej sylogistyki, na której pogląd tradycyjny jest oparty. Przy czym pogląd nowy jest o tyle łatwiejszy w dowodzeniu, jako że jest właściwie poglądem negatywnym – twierdzi jedynie, iż niezgodna z przepisami podatkowymi stawka podatku od towarów i usług nie jest błędem w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Tym samym dla obalenia poglądu przeciwnego wystarczające jest zakwestionowanie podstaw do jego przyjęcia, bez konieczności przedstawiania jakiegokolwiek pozytywnej teorii w tym zakresie (choć oczywiście byłoby to dla wzmocnienia stanowiska pożądane). W bogactwie języka oraz wieloaspektowości kontekstu legislacyjnego, w którym ww. pojęcia są używane, trudno jest przeanalizować ich wszystkie, możliwe znaczenia, czy po prostu uzyskać zupełną, nie budzącą wątpliwości i nieodpartą jasność definicyjną. Jednakże poczynione niżej spostrzeżenia powinny wystarczyć do zakwestionowania aksjomatów poglądu tradycyjnego, w szczególności zakładanego tam, a wcale nie narzucanego przez przepisy prawa, sposobu (algorytmu) obliczania ceny z wykorzystaniem obowiązującej podatników stawki VAT.

Punktem wyjścia poglądu tradycyjnego jest znaczenie jakie przypisuje się definicji ceny zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach, do której odsyła Pzp w art. 2 pkt 1. Według tej definicji - cena, to wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Z definicji tej ma wynikać cenotwórczy charakter podatku VAT. Znaczenie „cenotwórczości” nie jest w orzecznictwie dotyczącym stosowania art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp bliżej wyjaśniane, ale jak można przyjąć chodzi tu o znacznie dosłowne i najdalej idące. Podatek ma więc „tworzyć cenę”, a przyjęcie niezgodnej z prawem stawki VAT ma tworzyć cenę błędną, czyli niezgodną z powołanym przepisem ustawy o cenach – właśnie z definicji ceny ma więc wynikać konieczność „obliczania” ceny z zastosowaniem prawidłowej stawki VAT.

Po pierwsze należy zaznaczyć, że przy tego typu interpretacji definicji ceny na wyrost zakreśla się normatywny charakter tego przepisu. Tymczasem powołana definicja nie

nakłada na adresatów ustawy o cenach jakichkolwiek obowiązków związanych ze sposobem obliczenia ceny. Przepis określa jedynie w jakim znaczeniu terminem tym posługuje się ustawa o cenach oraz oznacza, że w przypadku braku odmiennego ukształtowania stosunku umownego przez strony, w cenie, wskazanej jako zapłata na rzecz wykonującego świadczenie niepieniężne przedsiębiorcy, zawiera się podatek od wartości dodanej. Użyty w definicji ceny zwrot „uwzględnia się” nie oznacza, iż podatek od towarów i usług, i w jakiej wysokości, uwzględnić ma faktycznie sprzedawca. Oznacza natomiast, iż podatek taki w określonych zakresie normowania przypadkach uznaje się za wliczony w cenę (w wynikającej z obowiązujących przepisów wysokości).

W związku z odesłaniem zawartym w Pzp, również na jej gruncie, takie znacznie pojęcia ceny powinno być przyjmowane. Jak wynika z całokształtu uregulowań ustawy w ramach oceny ofert winny być porównywane tzw. ceny brutto, tj. koszty, które na rzecz wykonawcy, zamawiający rzeczywiście poniesie. W przypadku braku odmiennego zastrzeżenia, takie ceny wykonawcy podają w ofertach i są to ceny wiążące na podstawie złożonych przez nich oświadczeń woli. Mylne przekonania wykonawców, co do prawidłowej stawki VAT czy nawet świadome przyjęcie do wyliczenia ceny stawki niezgodnej z przepisami, nie zmienia charakteru, wysokości i wiążącego charakteru ceny ofertowej. W szczególności w związku z brakiem w adekwatnych przepisach prawa (w tym w przepisach podatkowych) jakiegokolwiek normatywnego wzorca „obliczania ceny”, powyższe nie stanowi skutkującego koniecznością odrzucenia oferty błędu w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Zwłaszcza z powoływanej definicji z ustawy o cenach nie wynika, iż ceny płacone przedsiębiorcom (tu: ceny ofertowe) obliczane są przez ustalenie ceny netto i następnie ustalenie obowiązującej na podstawie przepisów podatkowych stawki VAT, uzyskanie iloczynu ceny netto i stawki podatku, a następnie zsumowanie ceny netto i kwoty podatku. Z definicyjnego wskazania, iż w płaconej cenie uwzględniony jest obowiązujący z mocy prawa (czyli w prawidłowej wysokości) podatek od towarów i usług, logicznie nie wynika jakkolwiek nakaz określonego „obliczania” i kalkulowania ceny przez przedsiębiorcę. Definicja taka wskazuje jedynie na zakres ceny (jako zawierającej VAT) oraz że względem takiej ceny – ceny, której oczekuje/otrzyma wykonawca w ramach zamówienia – zamawiający winni przeprowadzić porównanie ofert, a organy skarbowe ustalą prawidłowy wymiar podatku od wartości dodanej w przypadku błędów podatnika w takcie jego odprowadzania. Można więc stwierdzić, że w świetle powoływanych przepisów ustawy o cenach, „cenotwórcza” rola VAT ma niewielkie znaczenie normatywne, w szczególności nie wpływa na wysokość i charakter świadczenia pieniężnego na gruncie prawa cywilnego (zobowiązań) i tym samym nie stanowi błędu w obliczeniu ceny na gruncie Pzp.

Również w świetle regulacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), zarówno w jej brzmieniu obowiązującym w dacie składania ofert w postępowaniu, jak i w dacie wydania niniejszego orzeczenia, trudno przypisać przyjmowanej przez wykonawcę (nawet błędnie) stawce VAT jakiegokolwiek znaczenie prawne dla obowiązującego charakteru ceny ofertowej jako ceny brutto czy prawidłowości jej obliczenia.

W ogóle pojęcia ceny netto i brutto nie występują w podstawowych przepisach prawa podatkowego – przede wszystkim w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – pojęcia takie pojawiały się dopiero w przepisach wykonawczych do ww. ustawy. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania tym podatkiem, co do zasady (z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5) jest obrót, przy czym obrotem jest „kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy”. Przepis art. 103 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada na podatników obowiązek „bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku”, a zgodnie z przepisem art. 106 ust. 1 „Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę”, która w szczególności stwierdza „dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy”. Wskazana w przepisie „cena jednostkowa bez podatku” to właśnie „cena jednostkowa netto”, a „kwotę należności” można zakwalifikować jako tzw. „wartość brutto” lub „cenę brutto”. Kwota podatku (tzw. podatek należny) jest obliczana od podstawy opodatkowania, według stawek określonych w art. 41 ww. ustawy.

Powyższe wskazuje, iż punktem wyjścia do określenia wartości podatku jest wartość brutto sprzedaży (cena – kwota należna) i to ona de facto stanowi bazę do określenia zobowiązania podatkowego. Zatem zmiana stawki podatku nie wpływa na zmianę kwoty należnej (ceny brutto) lecz jej zmiana powoduje zmiany w jej wewnętrznej strukturze - przesunięcia pomiędzy ceną netto (podstawą opodatkowania) a wartością podatku.

Przepisy podatkowe absolutnie nie wskazują się w jaki sposób cenę brutto, a więc wartość swojej sprzedaży, obliczać ma i przyjmować wykonawca. Przesądzają natomiast, iż punktem wyjścia do określenia wysokości zobowiązania podatkowego (kwoty należnego podatku) jest cena brutto (wysokość podstawy opodatkowania określa się względem kwoty należnej).

Jak wynika z powyższego, zarówno w znaczeniu cywilistycznym, jak i podatkowym, to nie wartość podatku determinuje wysokość zobowiązania, ale wartość zobowiązania determinuje wysokość podatku. Wysokość podatku może (choć nie musi) oddziaływać na wysokość ceny jedynie w jej wymiarze ekonomicznym a nie prawnym.

Powyższe stanowisko potwierdzają rozważania zawarte w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., sygn. akt III CZP 54/06, gdzie wskazuje się, iż przyjmowane w orzecznictwie twierdzenie, że podatek VAT jest elementem cenotwórczym „...oznacza tylko tyle, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę jest uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT. O wysokości ceny, jaką zobowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi decyduje wszakże treść umowy ze sprzedawcą.”

I dalej: „...W pierwszej kolejności należy odnieść się do art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach. Zdefiniowano w nim pojęcie ceny jako „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy, obejmuje podatek VAT. Oznacza to tym samym, że sprzedawca nie będzie miał możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku VAT. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten per se nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku VAT, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika wniosek, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT wg określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT.

Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Ustawa ta bowiem nie przesądza w żadnym stopniu o wysokości wynagrodzenia za dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej. Ta kwestia objęta jest uzgodnieniem między stronami. Strony oczywiście uwzględniają zwykle wysokość podatku przy ustaleniu wysokości świadczenia, **co jednak nie uzasadnia wniosku, że de iure wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Występuje tu zależność odwrotna: wysokość podatku zależy od wysokości świadczenia uzgodnionego między stronami.** Sama zmiana stawki podatku VAT nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki VAT sprzedawcy nie muszą przerzucić zwiększonego obciążenia na nabywców...”

Cytowane stanowisko zostało zajęte przez Sąd Najwyższy na kanwie oceny żądania przez stronę umowy podniesienia jej wynagrodzenia w związku z podniesieniem ustawowej stawki VAT dokonany w trakcie realizacji umowy, w której strony jako wzajemnie obowiązującą wysokość zapłaty przyjęły cenę brutto. Jakkolwiek nie odnoszą się one bezpośrednio do sytuacji będącej przedmiotem opisywanych kontrowersji orzeczniczej, uniwersalne tezy tam zawarte dotyczące charakteru i znaczenia ceny umownej oraz znaczenia podatku VAT dla jej „zobowiązaniowej” wysokości mogą zostać, co najmniej pośrednio, odniesione do oceny charakteru ceny ofertowej oraz znaczenia przypisanej jej stawki podatku VAT.

W szczególności konkluzją wynikającą z powyższych rozważań Sądu Najwyższy było twierdzenie, że zwiększenie stawki VAT na roboty budowlane, powoduje oczywiście zwiększenie zakresu zobowiązania podatkowego wykonawcy, nie powoduje jednak zmiany ceny obowiązującej pomiędzy stronami i jako takie nie uzasadnia żądania jej „automatycznego” podniesienia. Obowiązująca między stronami cena nie wymaga zmiany, nie staje się również nieważną lub „źle obliczoną” nawet jeżeli pierwotnie przyjęta przez wykonawcę stawka VAT stała się nieistniejącą czy okazała nieprawidłową.

Powyższe nie daje się pogodzić z koncepcją „obliczeniową” w dorozumiany sposób przyjmowaną w teorii stawki VAT jako nieodzownego elementu obliczenia ceny. W przypadku przyjęcia, że ustawa o cenach ustanawia określony, obowiązkowy mechanizm „obliczania” ceny (wyżej opisany „od netto do brutto”) niezasadne byłoby podane wyżej twierdzenia Sądu Najwyższego o charakterze wynagrodzenia umownego i jego relacji do przyjętej w nim stawki VAT. Przeciwnie, cena płacona wykonawcy świadczenia niepieniężnego w świetle przepisów prawa determinowana byłaby przez owe dwie zmienne – przyjętą cenę netto i stawkę VAT. Wtedy jakkolwiek zmiana stawki VAT (czy to ustawowa, czy jej korekta do prawidłowej wysokości przez organy skarbowe) pociągałaby za sobą obniżenie lub podwyższenie ceny płaconej przez odbiorcę świadczenia niepieniężnego (ceny brutto) jako „obliczanej” w taki sposób.

Podsumowując, *de iure* żaden obowiązujący sposób obliczania ceny (szczególnie w odniesieniu do stawek VAT) w definicji ceny zawartej w ustawie o cenach czy w obowiązujących przepisach podatkowych nie został przewidziany. Również *de facto* przyjmowanie ceny oferowanej wcale nie zawsze przebiega i musi przebiegać według mechanizmu „od netto do brutto”. Często praktyka w tym zakresie jest odmienna – jak wskazują „okrągłe”, nominalne ceny ofertowe, wykonawcy najpierw przyjmują (kierując się różnymi względami) określoną kwotę brutto, a więc cenę, którą żądają za swoją dostawę, usługę czy robotę budowlaną i następnie względem tej kwoty wyliczają cenę netto i kwotę należnego podatku.

Błąd podatnika w tym zakresie może stanowić co najwyżej zwykły błąd w ekonomicznej kalkulacji ceny ofertowej. Nie jest natomiast błędem prawnym, w szczególności błędem w „obliczeniu ceny” ze względu na wskazany powyżej brak normatywnego algorytmu obliczania cen, do którego błąd taki można by stwierdzić. Fakt, że z mocy prawa cena traktowana jest jako zawierająca stosowne podatki nie oznacza, iż sprzedawca w jakikolwiek sposób musiał powyższe uwzględnić i skalkulować to w jej wysokości. Wykonawca zupełnie dowolnie, w ramach swojego uznania (z zastrzeżeniem granic normatywnych wyznaczanych regulacjami dotyczącymi rażąco niskiej ceny lub czynu nieuczciwej konkurencji), bierze pod uwagę oraz (w sensie ekonomicznym) kalkuluje elementy ceny wpływające na jej wysokość. Prościej: dowolnie ustala jej wysokość. W szczególności nie musi uwzględniać przy swoich obliczeniach, w ramach wewnętrznej struktury ceny, zobowiązań podatkowych, które w związku z wartością jego sprzedaży poniesie. Może np. przyjąć, iż niezależnie od ostatecznej wysokości podatku, ze względu na różne uwarunkowania rynkowe zawsze oferował będzie ceny o danej wysokości, a koszty podatków pokrywał będzie skądinąd (z gdzie indziej wypracowanego zysku), a nie wkalkulowywał je w cenę towarów czy usług będących przedmiotem danego zamówienia publicznego (*nota bene*, ze względu na powyższe, wykonawca może uwidocznic w ramach swojej oferty „dowolną” procentową stawkę podatku, której w rzeczywistości wcale przy obliczaniu swojej ceny nie brał pod uwagę). Na marginesie można tu wskazać, że tego typu działania wykonawcy nie stanowią automatycznie czynu nieuczciwej konkurencji (do jego zaistnienia wymagane jest spełnienie szeregu przesłanek) oraz nie przesądzają, iż cena tego wykonawcy jest rażąco niska.

Posługiwanie się na gruncie Pzp przywołaną wyżej definicją ceny, prowadzące do traktowania cen ofertowych jako z założenia zawierających stosowne podatki jest jedynie jednym z środków zapewnienia przez ustawodawcę, aby podawane w ofertach i porównywalne ceny były w rzeczywistości cenami, które przyjdzie zamawiającemu ponieść. Podana cena ofertowa będzie zawierała należny podatek, czy inaczej: będzie traktowała jako zawierająca taki podatek niezależnie od zamiarów czy przeświadczeń wykonawcy w tym zakresie. Zamawiający będzie płacił właśnie taką cenę przez cały okres trwania umowy niezależnie od tego jakie w rzeczywistości okażą się zobowiązania podatkowe wykonawcy odnoszące się do ceny świadczenia (wniosek taki wynika z cytowanej uchwały SN), nie będąc uprzednio zmuszonym do odrzucenia najtańszej oferty z powodu domniemanych czy też planowanych błędów podatkowych wykonawcy popełnionych przy „obliczaniu” jej ceny.

Nie ma potrzeby powtarzania i referowania wywodów zawartych w wyrokach (np. wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. akt KIO/1280/10) stających na gruncie stanowiska zbieżnego z poglądem składu orzekającego Izby rozstrzygającej niniejszą sprawę, dotyczących wyłącznej odpowiedzialności podatkowej wykonawców za prawidłowe naliczenie i

odprowadzenie świadczeń podatkowych (tego typu teza sama w sobie nie budzi żadnych kontrowersji) oraz ich dyskrecjonalnych uprawnień odnośnie ukształtowania własnego oświadczenia woli, w tym dowolnego określenia ceny ofertowej, wraz z dowolnym uwzględnieniem w jej wysokości takich elementów, jak wysokość własnych zobowiązań podatkowych. Należy jednak przeciwstawić się możliwości wyciągania z powyższego stanowiska wniosków, jakoby przyjmowano tam, iż wykonawca posiada swobodę w ustaleniu stawki podatku VAT czy wymiaru podatku, co jest sprzeczne z przepisami podatkowymi, które traktują dokonanie właściwego obliczenia podatku VAT w kategorii obowiązku podatnika.

Następuje tu pomieszczenie dwóch porządków normowania, których właśnie rozdzielenie w ramach nowego stanowiska usiłuje się przeprowadzić. Oczywistym i niekwestionowanym jest twierdzenie, że stawki podatku VAT są obiektywne i wynikają z obowiązujących przepisów prawa, nie zależą od woli czy wiedzy podatników czy nawet nie wynikają z decyzji organów właściwych w sprawie ich poboru. Jednakże rozpatrywanie skutków prawnych i konsekwencji tego typu błędów następuje jedynie w sferze prawa podatkowego. Właśnie w świetle cytowanych przepisów Pzp i ustawy o cenach, a także przepisów podatkowych, z mocy prawa nie następuje żadne przeniesienie błędów podatników w ustaleniu wymiaru podatku, tudzież nie uwzględniania ryzyk związanych z jego wyliczeniem i przyjęciem, do sfery cywilnoprawnej. Popętnione przez podatnika błędy w przyjęciu czy zastosowaniu określonej stawki VAT nie wpływają na wysokość, ważność czy prawidłowość jego zobowiązania cywilnoprawnego. Nie stanowią wady oświadczenia woli przesądzającej o nieważności czynności prawnej ani nie dają wykonawcy możliwości uchylecia się od zobowiązaniowych skutków tego typu oświadczenia (nawet jeżeli wykonawca działał w mylnym przekonaniu co do rzeczywiście obowiązującej stawki VAT – błąd co do prawa nie mieści się w ramach regulacji Działu V Kodeksu Cywilnego) oraz nie stanowią podstaw do obniżenia czy podniesienia świadczenia. Błędne stawki VAT nie są więc błędami w obliczeniu ceny, za którą wykonawca zobowiązuje się wykonać zamówienie. Tym samym stosowne przepisy nie wprowadzają tu żadnego ograniczenia swobody umów, w szczególności nie zakazują zawierania umów/przyjmowania ofert, w których wykonawca przewidział błędną stawkę VAT (*contra* powoływany wyrok 1721/10 i 1746/10) – umowy takie pozostaną ważne, a ich ceny niezmienione, a jedynie organy skarbowe mogą wyciągnąć w stosunku do podatnika i płatnika nie wywiązującego się ze swoich obowiązków podatkowych stosowne konsekwencje, w tym karnoskarbowe. Należy przy tym zaznaczyć, że odpowiedzialność podatkowa wykonawców powstaje na gruncie wyliczania i odprowadzania podatku w trakcie realizacji zamówienia (sprzedaży), a nie na etapie składania ofert, czyli podawanego przez wykonawcę, przeważnie jedynie informacyjnie, wymiaru podatku od towarów i usług, który w związku z wartością swojej oferty spodziewa się naliczyć i odprowadzić.

W świetle powyższego, to stawka VAT przewidywana (deklarowana na etapie składania ofert) przez wykonawcę może być sprzeczna z ustawą o podatku od towarów i usług, ale to nie cena, której stawka taka dotyczy, będzie sprzeczna z ustawą o cenach, Pzp czy przepisami i zasadami Kc lub ustaw podatkowych, czyli nie będzie w jakikolwiek sposób „źle obliczona”. Tranzytywność w tym zakresie nie zachodzi.

Powyższym tezom odpowiada również bardziej podstawowa, „pozytywna” analiza znaczenia poszczególnych pojęć ustawowych użytych w ramach omawianych przepisów, pozwalająca wykluczyć przypisanie przez ustawodawcę automatycznego przyporządkowania „błędnej stawki VAT” jako desygnatu do zbioru „błędy w obliczaniu ceny”.

Z występujących w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp pojęć „cena”, „błąd” i „obliczenie”, tylko pierwsze jest wprost zdefiniowane w adekwatnych przepisach (w sposób opisywany powyżej). Tak zdefiniowaną cenę, w której uwzględniony jest podatek od towarów i usług (VAT), powszechnie zwykło się nazywać ceną brutto, w odróżnieniu od ceny netto jako wartości, o której mowa w definicji ceny, w której podatek ten nie jest uwzględniony. Na marginesie można zauważyć, iż ani Pzp ani ustawa o cenach, pojęciami „cena brutto” oraz „cena netto” się nie posługują.

Jak już wskazano, pojęcia ceny netto i brutto nie występują również w podstawowych przepisach ustaw podatkowych, jednakże można je odnieść i przypisać do określonych pojęć występujących w ustawie o podatku od towarów i usług. Jak już opisano powyżej, cena brutto będzie odpowiadała kwocie należnej, o której mowa w art. 29 ust. 1 ww. ustawy, a cena netto stanowiła będzie kwotę jednostkową bez podatku, o której mowa w art. 106 ust. 1 tej ustawy.

Przepisy Pzp tylko trzykrotnie referują do podatku od towarów i usług. W przepisie art. 24 ust. 1 pkt 3 wskazującym przesłankę wykluczenia wykonawcy (gdzie jest mowa o zaległościach z uiszczaniem podatków, a zatem także VAT), w przepisie dotyczącym określenia wartości zamówienia (art. 32 ust. 1) oraz w przepisie art. 91 ust. 3a dotyczącym szczególnej sytuacji mogącej wystąpić w trakcie porównania ofert (art. 91 ust. 3a: „Jeżeli złożono ofertę, której wybór prowadziłyby do powstania obowiązku podatkowego zamawiającego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług w zakresie dotyczącym wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zamawiający w celu oceny takiej oferty dolicza do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami”). W tym jednym przypadku, ustawodawca nałożył na zamawiającego obowiązek ustalenia właściwej stawki VAT i obliczenia kwoty podatku. Jak już zostało zaznaczone na wstępie niniejszego uzasadnienia, w hipotezie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp podatek od towarów i usług nie został wskazany.

Drugim pojęciem występującym w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 jest pojęcie „obliczenie”. Ani ustawa ani Kodeks cywilny nie definiują tego terminu, zatem należałoby posłużyć się jego zastanym i podstawowym znaczeniem językowym. Zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w ustawie należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu. „Obliczenie” to rzeczownik od czasownika „obliczyć”. „Obliczyć”, w podstawowym znaczeniu, to „licząc, ustalić wielkość lub wartość czegoś”, a także, w dalszym znaczeniu, to „uwzględnić coś w swoich planach”, „zaplanować coś, zwykle jakiś termin lub ilość czegoś” (Słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, strona internetowa: sjp.pwn.pl).

Tak więc obliczyć, to przede wszystkim wykonać operacje rachunkowe mające na celu otrzymanie końcowego wyniku. Lecz nie tylko - to także postąpić zgodnie z jakimś planem.

Następne pojęcie występujące w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6, to „błąd”. Dla jego interpretacji w ramach danego przepisu, właściwie nieprzydatne jest pojęcie błędu, którym posługują się przepisy Kodeksu cywilnego. W rozumieniu art. 84 k.c, błąd jest jedną z wad oświadczenia woli, przy czym zgodnie z § 1 powołanego przepisu odnosi się on *stricte* do treści czynności prawnej. Tego typu rozumienie błędu winno być ewentualnie odnoszone i jego znaczenie dla oceny ofert rozpatrywane, w kontekście art. 89 ust. 1 pkt 8 Pzp, a więc ewentualnie jako przypadek nieważności oferty na podstawie odrębnych przepisów i to tylko w odniesieniu do oceny możliwości skorzystania z przysługującego składającemu oświadczenie woli uprawnienia do uchylenia się od skutków oświadczenia z powołaniem na błąd co do treści czynności prawnej (§ 2 art. 84 k.c – błąd istotny).

Natomiast przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, niejako zawężająco, odnosi się w swej treści jedynie do „błędu w obliczeniu”. Nie wdając się w nazbyt subtelne, semantyczne rozważania odnośnie znaczenia językowego pojęcia „błąd”, w szczególności w zakresie zbędnych dociekań na temat psychologicznych aspektów jego popełnienia, dla rozumienia powołanego przepisu wystarczające wydaje się przyjęcie, iż błędem jest obiektywnie nieprawidłowe, a więc odbiegającego od jakiegoś wzoru „prawidłowości obliczenia” - obliczenie ceny.

W ramach interpretacji danego wyrażenia zawartego w ustawie należy również zwrócić uwagę na kontekst i sposób posługiwania się przez ustawodawcę w różnych przepisach jednego aktu prawnego takimi samymi pojęciami (zgodnie z § 10 przywołanego wyżej rozporządzeniem w sprawie zasad techniki prawodawczej do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami). W przypadku pojęcia „błąd” nie prowadzi do żadnych poznawczo doniosłych rezultatów, natomiast rzuca pewne światło na możliwy sposób rozumienia terminu „obliczenie”.

W przepisach Pzp rzeczowniki „obliczanie” i „obliczenie” występują kilka razy, w różnych przypadkach. „Obliczanie” dotyczy obliczania wartości zamówienia na roboty budowlane (art. 33 ust. 2), obliczania planowanych kosztów prac projektowych oraz planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym (delegacja do wydania właściwego rozporządzenia - art. 33 ust. 3 pkt 2) oraz obliczania i wypłacania nagrody jubileuszowej członkom Krajowej Izby Odwoławczej (art. 173 ust. 9). Natomiast sam rzeczownik „obliczenie” występuje dwa razy: w art. 89 ust. 1 pkt 6 oraz w art. 36 ust. 1 pkt 12: „Specyfikacja istotnych warunków zamówienia zawiera co najmniej opis sposobu obliczenia ceny”. I to właśnie ten przepis wydaje się kluczowy dla ustalenia właściwego znaczenia i zakresu normowania art. 89 ust. 1 pkt 6, nie tylko ze względu na możliwe rzeczowe i celowościowe powiązanie zakresów ich normowania, ale także w związku z tożsamością użytych w nich wyrażen językowych. Przepisy te łączy zarówno pojęcie „obliczenie”, jak też „cena”, ale wiąże je również identyczne i występujące jedynie w tych miejscach ustawy frazeologiczne powiązanie tych dwóch pojęć, czyli „obliczenie ceny”.

Tym samym nie można ustalić znaczenia przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w oderwaniu od regulacji art. 36 ust. 1 pkt 12. Opis sposobu obliczenia ceny to nic innego jak wskazanie przez zamawiającego w siwz sposobu, algorytmu (ciągu określonych czynności), zgodnie z którym wykonawca obowiązany jest postępować, by na końcu otrzymać cenę oferty. Inaczej: jest to opisanie skończonej ilości czynności i elementów prowadzących do otrzymania ceny. W najprostszymi wypadkach może to być jedynie przyjęcie i podanie jednej ceny dla całej oferty (ceny brutto).

Zastosowanie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, przede wszystkim sprowadzało się będzie do sytuacji, gdy wykonawca obliczając cenę swej oferty nie zastosował się do sposobu obliczenia ceny opisanego w siwz i otrzymał cenę ofertową inną niż w przypadku postępowania zgodnie z instrukcjami zamawiającego. Przykładem takiego błędu jest przede wszystkim omyłka rachunkowa w obliczeniu ceny inna niż oczywista (oczywistą omyłką rachunkową zamawiający obowiązany jest poprawić na mocy art. 87 ust. 2 pkt 2). Innym błędem może być tu np. obliczenie średniej arytmetycznej jakichś wielkości zamiast średniej ważonej, przyjęcie do obliczenia ceny innej wielkości niż żądał zamawiający (np. stawki WIBOR IM zamiast stawki WIBOR 3M przy obliczeniu stopy oprocentowania kredytu), przyjęcie wielkości z innego dnia, niż wymagał zamawiający (np. ceny hurtowej paliwa z dnia złożenia oferty zamiast z dnia publikacji ogłoszenia), powiększenie wielkości o pewien wskaźnik zamiast pomniejszenia, czy inne odstępstwa od algorytmu obliczania ceny określonego w siwz.

W świetle powyższego, to treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia należy przypisać możliwość określenia żadanego sposobu obliczania ceny, względem którego należy następnie oceniać prawidłowość cen ofertowych w tym zakresie i na podstawie

dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy odrzucać oferty zawierające błędy w obliczeniu ceny. Tym samym to postanowienia siwz w przedmiocie sposobu obliczenia ceny warunkują zastosowanie ww. przepisu.

Powyższa konkluzja i rozważania dodatkowo wzmocniają wyrażoną uprzednio tezę, iż z mocy samego prawa, w szczególności z art. 89 ust. 1 pkt 6 oraz innych przepisów ustawy, nie wynika żaden algorytm „obliczania” ceny z uwzględnieniem obowiązującej stawki podatku VAT i tym samym przepisy prawa same przez się nie ustanawiają normatywnego wzorca prawidłowości obliczania ceny, do którego można odnieść prawidłowość działań wykonawcy w tym zakresie (z konsekwencją odrzucenia jego oferty).

Do przedstawienia pozostaje druga grupa argumentacji powołująca się na różnorakie konsekwencje przyjęcia określonej interpretacji art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp oraz domniemany cel regulacji tego przepisu (wykładnia celowościowa), rozpatrywane w kontekście ich skutków dla całego systemu prawa (elementy wykładni systemowej).

Postulat weryfikowania przez zamawiających stawek podatkowych podawanych w ofertach wykonawców na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp uzasadniany jest wskazaniem, iż w ten sposób w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego zapewnione zostaje stosowanie zasady równego traktowania i uczciwej konkurencji (vide wyrok KIO 1721/10, 1745/10). Wskazuje się przy tym, że przyjęcie takiej bądź innej stawki podatku VAT, przy założeniu, że nie podlega to badaniu przez zamawiającego w toku oceny ofert, warunkować może uzyskanie bądź nieuzyskanie zamówienia przez konkretnego wykonawcę. Jeśli bowiem wykonawca, chcąc uzyskać dane zamówienie stosuje np. stawkę podatku VAT - zwolnienie bądź stawkę 0% zamiast wymaganej przepisami stawki 22%, co może przesądzać uznanie jego oferty jako najkorzystniejszej w postępowaniu, gdy jednocześnie zaniechano jej odrzucenia ze względu na błąd w obliczeniu ceny.

W ocenie składu orzekającego Izby deklarowana czy nawet w rzeczywistości przyjmowana w ofercie stawka VAT nie ma żadnego wpływu na wybór (porównywalność) ofert w postępowaniu. W szczególności zniżenie stawki VAT nie warunkuje i nie przesądza o okoliczności, iż oferty takie mają być tańsze niż oferty, w których uwzględniono stawkę prawidłową (w domyśle: wyższą). Tymczasem, jak można przyjąć, postulowana i dowodzona niegdyś w doktrynie i części orzecznictwa porównywalność ofert dotyczy ich wymiaru ekonomicznego (wysokości oferowanych cen) oraz zapobiegać ma możliwości

wykorzystywania przez wykonawców mechanizmu zniżania ceny przez zniżenie stawki VAT w celu uzyskania zamówienia.

Tego typu stanowisko mogłoby być przyjęte i uznane za prawidłowe jedynie w sytuacji, gdy wysokość zobowiązania stron określana byłaby przy pomocy ceny netto zwiększonej o stosowną, wynikającą z obowiązujących przepisów stawkę VAT. W przypadku obowiązywania cen ofertowych w ich wysokości „brutto”, jak wywodzono powyżej, sprawą wykonawców pozostaje jakie elementy wpływające ekonomicznie na wysokość ceny chcą przy jej obliczeniu skalkulować i uwzględnić.

Trudno np. w odniesieniu do podanego powyższego przykładu ustalić w jaki sposób należałoby ocenić sytuację, w której oferta zawierająca wyższą stawkę VAT, np. 22/23% (przy czym jest to stawka nieprawidłowa), jest tańsza od oferty zawierającej stawkę niższą, np. 7/8% (stawka prawidłowa). Nie sposób tego typu przypadku sprowadzić do ekonomicznej nieporównywalności ofert z różnymi stawkami podatkowymi (oraz do przyjmowanego założenia obniżania cen ofertowych przez obniżanie stawek podatkowych) skoro oferta, którą należałoby odrzucić z powodu zawyżonego VAT była tańsza.

Przypadki tego typu często występują w praktyce zamówień publicznych. Przykładu dostarcza tu m.in. stan faktyczny opisany w wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 10 grudnia 2009 r. (Sygn. akt. II Ca 797/09), gdzie zamawiający najpierw odrzucił na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp najtańszego wykonawcę robót, który podał w ofercie stawkę VAT 22%, wybrał wykonawcę droższego (uwzględniającego stawkę 7%), a następnie po zmianie ustawowej stawki na 22% usiłował podnieść (aneksować) cenę umowną o odpowiednią różnicę stawek (czemu Sąd Okręgowy w swoim wyroku się przeciwstawił).

Jednakże przeciwstawienie się pogładowi głoszącemu jakoby zaniechanie badania prawidłowości deklarowanych przez wykonawców w ofertach stawek VAT mogło prowadzić do nieporównywalności ofert, nie zasada się jedynie na wskazanym przykładzie. Pozwala na to przede wszystkim ustalenie odpowiedniego znaczenia i zakresu cenowej porównywalności ofert założonej przez ustawodawcę.

Na gruncie ustawy, oferty „porównywalne” w sensie prawnym to oferty, które mieszczą się w granicach dopuszczalności ich przyjęcia określonych w art. 89 ust. 1 Pzp. Natomiast porównywalność ekonomiczna ofert (wysokość cen) ma jedynie znaczenie na gruncie regulacji dotyczących rażąco niskiej ceny czy czynu nieuczciwej konkurencji. W ustawie nie zakłada się więc jakiegokolwiek absolutnej porównywalności ofert w aspekcie ich przygotowania czy ustalenia ceny. Przepisy nie narzucają ani nie zakładają w jaki sposób wykonawca kalkulację własnej ceny przeprowadzi oraz jakie elementy i ryzyka w niej uwzględni bądź pominię. Z samego prawa wynika szereg różnic w sytuacji poszczególnych wykonawców determinujących ich sytuację ekonomiczną i prawną i tym samym wpływających na poziom

kalkulacji ich cen. Oferty więc swoje mogą składać zarówno tzw. VAT-owcy, w tym korzystający z różnych form opodatkowania, jak i osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej, organizacje typu *non-profit* ... etc., a więc podmioty ponoszące różne obciążenia podatkowe. Nie oznacza to jednak, iż w świetle przepisów ustawy ich oferty będą „nieporównywalne”.

Ustawa zakłada i wymaga porównywalność cenową ofert tylko w ich jednym aspekcie – wysokości kosztów zamawiającego. Tego typu porównywalność zostaje osiągnięta również w stosunku do ofert wykonawców będących podatnikami VAT bez konieczności badania prawidłowości wysokości deklarowanych przez nich zobowiązań podatkowych. Niezależnie od tego jaką wysokość VAT deklarują czy w rzeczywistości uwzględniają w kalkulowanych przez siebie ofertach - zamawiający przyjmujący i oceniający ceny brutto i tak zapłaci tylko kwoty (ceny), które porównywał. Stopień i sposób uwzględnienia w składowych ceny kosztów (wysokości) VAT przez wykonawcę podającego cenę, za którą gotowy wykonać świadczenie, jest po prostu jego ryzykiem – w przypadku uwzględnienia w kalkulacji kosztów ceny ofertowej stawki niższej niż rzeczywiście obowiązująca wykonawca poniesie po prostu poniesie wyższe koszty VAT niż założył. Ponadto, co już wskazano wyżej, w sensie ekonomicznym wykonawca może w rzeczywistości uwzględniać swoje koszty podatkowe w ramach własnych cen zupełnie dowolnie, a w „strukturze wewnętrznej ceny” uwidaczniać dowolne „prawidłowe” wysokości procentowe podatku czyli podać „zaniżoną” cenę netto, podać np. 23% VAT kalkulując w rzeczywistości VAT na poziomie 8 % (co poza przypadkiem sprawdzania ofert pod kontem dąpingu czy rażąco niskiej ceny pozostaje dla zamawiającego nieweryfikowalne). Tym samym to rzeczywisty poziom kosztów uwzględniony przez wykonawcę w ofercie oraz sposób realizacji jego celów przez stosowną politykę cenową wpływa na ostateczną wysokość ceny i tym samym „może warunkować uzyskanie zamówienia”, a nie deklaratoryjne wskazywanie jakichkolwiek stawek podatkowych w ofercie.

Na poparcie powyższego można powołać rozważania Izby zawarte w wyroku z dnia 5 listopada 2010, sygn. akt: KIO 2326/10:

„Uwzględnienie w cenie prawidłowej stawki podatku VAT pozostaje ryzykiem wykonawcy. Sposób kalkulacji ceny i zabezpieczenie się przed ryzykami, które mogą pojawić się przy prowadzeniu działalności gospodarczej jest decyzją każdego z wykonawców, w szczególności biorąc pod uwagę zorganizowany i profesjonalny charakter prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przy czym „Należyta staranność dłużnika określana przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej uzasadnia zwiększone oczekiwanie, co do umiejętności, wiedzy, skrupulatności i rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidywania. Obejmuje także znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności” (vide:

wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 8 marca 2006 r. sygn. akt: A Ca 1018/05 niepubl). [...] Zamawiający nie porównuje pomiędzy sobą elementów, które wykonawcy wzięli pod uwagę kalkulując wynagrodzenie i oferując realizację umowy za określoną cenę, lecz cenę ofertową stanowiącą element oświadczenia woli wykonawcy.”

Potwierdzeniem tezy o zakładanej przez ustawodawcę porównywalności ofert jako „cen” płaconych przez zamawiającego, a nie porównywalności „obliczeń” cenowych wykonawców, jest regulacja cytowanego wyżej art. 91 ust. 3a ustawy. Tylko w tym miejscu ustawodawca oddzielnie przewidział i wyraźnie wyspecyfikował sytuację, w której na zamawiającym ciąży obowiązek obliczenia należnego podatku VAT, a więc uczynił to w odniesieniu do sytuacji bezpośrednio dotyczącej zobowiązań podatkowych zamawiającego. Kwotą, którą zamawiający poniesie z tytułu takiego „nabycia” będzie nie tylko cena którą będzie zobowiązany zapłacić wykonawcy, ale również obowiązek podatkowy z tym związany. Wskazany obowiązek doliczenia stosownego podatku w trakcie oceny ofert wynika tu właśnie z założenia porównywania (i porównywalności) cen rozumianych jako wysokość sum, którą za dane zamówienie zamawiający zapłaci. Zamawiający ma więc wybrać ofertę z taką ceną, która sprawi, że zapłaci najmniej (czy to tylko sprzedawcy, czy też sprzedawcy i fiskusowi). W pozostałych przypadkach oferty wykonawców są dla zamawiającego idealnie „porównywalne” - należnych podatków ciążących z mocy prawa na wykonawcach (uwzględnionych faktycznie w ich cenach lub nie) zamawiający płacić nie będzie.

Tym samym obowiązek prawidłowego ustalenia i naliczenia stawki VAT przez zamawiającego w przypadku opisanym hipotezą art. 91 ust. 3a Pzp, jako *de facto* określenie zobowiązań własnych zamawiającego dodatkowo rzutujących na wysokość kwot porównywanych w ramach oceny ofert (porównywalność ofert) nie ma i nie wykazuje żadnego podobieństwa czy związku z sytuacją weryfikacji prawidłowości zobowiązań podatkowych wykonawców, które z kolei (co było wykazywane wyżej) dla porównywalności cenowej ofert, nie mają żadnego znaczenia.

Poza omówioną wyżej kwestią skutków dla ewentualnej porównywalności ofert rozpatrywaną na gruncie przepisów ustawy, należy przedstawić i ocenić inne konsekwencje określonej interpretacji art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. W szczególności w mocy pozostają tu wszelkie argumenty przeciwstawiające się pogładowi tradycyjnemu podawane w orzecznictwie Izby (np. wyrok KIO z dnia 18 czerwca 2010 r., sygn. akt KIO 1053/10) odwołujące się do negatywnych, systemowych konsekwencji konieczności badania VAT w ramach oceny ofert.

Nie ma dostatecznych argumentów przemawiających za interpretacją przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp nakładającą *de facto* na zamawiających nadmierne obowiązki, często

przekraczające ich możliwości i kompetencje oraz nie leżące w ich interesie, które winny być przypisane aparatowi skarbowemu państwa. Zamawiający nie są i nie powinni być traktowani jako organy podatkowe weryfikujące wysokość zobowiązań podatkowych wykonawców. Zakwalifikowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT do kategorii błędu w obliczeniu ceny stanowi nadmierne przenoszenie regulacji administracyjnoprawnych w sferę stosunków zobowiązaniowych prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne są częścią – jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami (art. 2 ust. 13 i art. 14 Pzp).

Skoro, jak wykazano, weryfikacja stawki VAT nie ma znaczenia dla wysokości zobowiązań - cen ofertowych, które pozostają niezmiennie, czyli nie dotyczy ich „obliczania”, to weryfikacja ta sprowadza się w rzeczywistości do kontroli prawidłowości zobowiązań podatkowych wykonawców. Przy czym zamawiający w takim przypadku nie będzie sprawdzał realnych i popełnionych przez wykonawcę naruszeń przepisów podatkowych, ale tylko nominalne deklaracje wykonawcy w przedmiocie przyjmowanej przezeń w ofertach stawki VAT, jeszcze nie popełnione, a co najwyżej planowane naruszenia, które powstać mogą dopiero na etapie rozliczeń podatkowych. Tym samym kontrola przez zamawiających na etapie składania ofert prawidłowości stawek VAT w ofertach prowadzona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, dokonywana jest niejako na wyrost. Tymczasem w przypadku gdy zamawiający posiada informacje lub podejrzewa, że wykonawca dopuszcza się w trakcie dokonywanej (a nie planowanej) sprzedaży naruszeń przepisów podatkowych czy wręcz przestępstw karnoskarbowych, może powiadomić stosowne organy skarbowe, które dokonają sprawdzenia działań wykonawcy w tym zakresie.

Konsekwencją zastosowania art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy do weryfikacji stawek VAT w ofertach jest możliwość wydawania i funkcjonowania w systemie stosowania prawa wzajemnie sprzecznych rozstrzygnięć dotyczących tego samego stanu faktycznego. Mianowicie rozstrzygnięcia takie zapadać mogą w ramach dwóch rozdzielnych i niezależnych od siebie systemów orzekania – cywilnymi i administracyjnym. Z jednej strony będą to decyzje zamawiających odnośnie prawidłowości stawki podatkowej zapadające w trakcie oceny ofert i następujące po nich wyroki KIO i sądów okręgowych, a z drugiej orzeczenia organów kontroli skarbowej oraz sądów administracyjnych dotyczące zobowiązań podatkowych wykonawców realizujących zamówienia. Możliwość zaistnienia tego typu sytuacji należy uznać za trudną do pogodzenia z postulatem racjonalności i spójności systemu egzekucji prawa.

W pierwszej kolejności wskazać tu można, na konieczność rozstrzygnięcia przez zamawiającego o prawidłowości zastosowanej stawki podatkowej, nawet gdy wykonawcy uczestniczący w postępowaniu o udzielenie zamówienia dysponują i powołują się na sprzeczne interpretacje właściwych i kompetentnych w sprawie organów podatkowych (w praktyce obrotu nie są to wcale sytuacje rzadkie). Zamawiający w takim przypadku nie jest

adresatem dyspozycji przepisu art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) i nie jest związany stanowiskiem zawartym w indywidualnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14 a-d przywołanej ustawy. Konsekwentnie, biorąc pod uwagę, iż w identycznym stanie faktycznym dwie odmienne stawki VAT nie mogą być jednocześnie uznane za prawidłowe, to w przypadku gdy takie różne stawki wystąpią w jednym postępowaniu, a konkurujący o zamówienie wykonawcy stosują się w tym zakresie do wydanych przez właściwe organy indywidualnych interpretacji podatkowych, oferta jednego z nich zostanie uznana za podlegającą odrzuceniu. Zamawiający, nawet wobec znacznej komplikacji stanu faktycznego utrudniającego prawidłową identyfikację przedmiotu opodatkowania, a także obiektywne trudności w dostosowaniu do tego typu stanu faktycznego adekwatnych, równie skomplikowanych regulacji podatkowych, zmuszony będzie zdecydować, która z przedłożonych mu przez wykonawców indywidualnych interpretacji podatkowych jest nieprawidłowa i odrzucić opierającą się na niej ofertę. Paradoksalnie więc, wykonawca uzyskując interpretację podatkową, przygotowując ofertę oraz planując rozliczenie podatku według stawek potwierdzonych w ww. interpretacji jako prawidłowe, czyli będąc zabezpieczonym przed negatywnymi konsekwencjami zastosowania przyjmowanych i rozliczanych przez niego stawek podatkowych w zakresie ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej (art. 14c Ordynacji podatkowej), nie ma żadnych gwarancji co do ewentualnego braku odrzucenia jego oferty. W postępowaniu o udzielenie zamówienia, indywidualne interpretacje podatkowe uzyskiwane przez wykonawców, stanowią dla zamawiającego jedynie wskazówkę, co do sposobu interpretacji i stosowania określonych przepisów podatkowych, a ich rozstrzygnięcia i uzasadnienia oddziaływać nań jedynie poprzez zawartą tam argumentację i autorytet organów podatkowych, które je wydają. W każdym przypadku zamawiający będzie mógł inaczej ocenić znaczenie adekwatnych przepisów i odrzucić ofertę podającą stawkę VAT, którą właściwe organy podatkowe uznają za prawidłową.

Również organy orzekające (KIO, sądy okręgowe) w sprawie prawidłowości decyzji zamawiającego dotyczącej odrzucenia lub zaniechania odrzucenia oferty ze względu na podaną stawkę VAT mogą w przedmiocie prawidłowości stawki podatku od towarów i usług zająć stanowisko odmienne od wyrażonego uprzednio stanowiska organów podatkowych. W szczególności zdecydować o odmiennej interpretacji przepisów podatkowych w sytuacji, gdy każdy z wykonawców składających oferty zawierające różne stawki VAT dysponuje stosowną, wydaną na jego wniosek i dotyczącą danego przedmiotu zamówienia indywidualną interpretacją podatkową.

Niemożliwe jest w takiej sytuacji sprowadzanie kwestii właściwej stawki podatku do spraw dowodowych, np. przez uznanie, że w świetle równoważnych dowodów żadna ze stron nie

udowodniła, która z podanych w ofertach stawek VAT jest prawidłowa. Indywidualne interpretacje podatkowe nie są dowodami na okoliczność, która ze stawek podatku od towarów i usług jest w przypadku danego przedmiotu opodatkowania właściwa. Dokumenty tego typu dowodzą jedynie w jaki sposób dany organ, w określonej sprawie zinterpretował właściwe przepisy prawa oraz ocenił warunkujące ich zastosowanie okoliczności faktyczne podane przez wnioskującego o wydanie interpretacji.

Stawka podatku VAT nie wynika z jakichkolwiek decyzji organów podatkowych, które w tym przedmiocie konstytutywne nie są, ale z adekwatnych, ustanawiających ją przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz powiązanych przepisów wykonawczych. Ujmując to bardziej lapidarnie: stawka podatku to norma prawna. Natomiast kontrowersje przy jej ustaleniu nie wynikają przeważnie z niemożliwości ustalenia danego stanu faktycznego, ale powodowane są znaczą komplikacją przepisów podatkowych i związanymi z tym trudnościami z kwalifikacją zastanego stanu faktycznego w ich świetle.

W takiej sytuacji twierdzenie o dowodzeniu prawidłowości stawki podatku VAT przez przedłożenie stosownej interpretacji indywidualnej lub decyzji ustalającej domiar podatku w podobnej sprawie może być uznane jedynie za skrót myślowy. Dowodzi się okoliczności faktycznych, a nie przepisów prawa. W przypadku gdy okoliczności faktyczne danej sprawy zostały ustalone, obowiązkiem organu stosującego prawo jest dostosowanie odpowiedniej normy prawnej do danego stanu faktycznego w myśl zasady *iura novit curia*. W sytuacji gdy żadne szczególne przepisy nie przewidują związania organu stosującego prawo ustaleniami zapadłymi w toku innych postępowań sądowych lub administracyjnych, orzeczenia innych organów stosujących prawo mogą stanowić jedynie wskazówkę i wytyczną, co do sposobu interpretacji i stosowania prawa, nie stanowią jednak żadnych „dowodów” tego jaka norma prawna w danej sytuacji znajduje zastosowanie.

Sprzeczności w ustaleniach właściwych stawek VAT mogą występować również niejako „w drugą stronę”, tzn. organy skarbowe dokonujące kontroli zobowiązań podatkowych wykonawcy w trakcie realizacji zamówienia mogą stwierdzić prawidłowość innej stawki podatkowej niż zweryfikowana uprzednio, na etapie składania i oceny ofert, przez zamawiającego. W praktyce obrotu występowały np. sytuacje, w których zamawiający odrzucił ofertę wykonawcy zawierającą stawkę podstawową (zawierającą przy tym niższą cenę) i wybrał ofertę ze stawką preferencyjną, a następnie właściwy urząd skarbowy, w trakcie realizacji zamówienia, po wystawieniu faktury i dokonaniu płatności, nałożył na wykonawcę stosowny domiar podatkowy podnoszący podatek do wysokości 22%. Dodać tu można, iż zwłaszcza przy złożonych przedmiotach zamówienia, zamawiający notorycznie popełniają błędy w przedmiocie identyfikacji właściwej stawki VAT i tym samym odrzucają oferty zawierające stawki prawidłowe. Często również odrzucane są oferty wykonawców,

którzy przewidzieli stawki wyższe niż prawidłowe, chociażby ceny ich ofert pozostawały najkorzystniejsze, a ich podatkowe błędy były niewielkie (np. błąd we wskazanej stawce dotyczy jedynie niewielkiej części przedmiotu zamówienia, typu: poszerzenie okna przy dostawie i montażu tomografu, wykonanie opaski wykraczającej poza obręb budynku... etc...)

Dla wyczerpania na chwilę obecną rozważań związanych z interpretacją art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, należy odnieść się do jeszcze jednego wątku argumentacji, pojawiającego się na kanwie prób identyfikacji i wskazania celów, których osiągnięciu ma służyć narzucenie zamawiającemu konieczności badania stawek podatkowych na podstawie ww. przepisu.

Mianowicie wskazuje się, iż dla części zamawiających posiadających status podatników VAT, ze względu na możliwość odliczania kwot podatku naliczonego przez wykonawców od odprowadzanego przez zamawiających podatku należnego z tytułu prowadzonej przez nich sprzedaży, stawka podatku stosowana przez wykonawcę ma znaczenie ze względu na możliwość prawidłowego dokonania takich odliczeń. Zamawiający jest więc zobowiązany i uprawniony do „odzyskania” podatku w prawidłowym wymiarze (naliczonego zgodnie z obowiązującą stawką), a nie podatku w błędnej wysokości, który wykonawca przyjął w ofercie.

Nie wdając się w rozważania nt. mechanizmu odzyskiwania podatku wskazać należy, iż sposób obliczenia ceny ofertowej oraz wyspecyfikowanie jej elementów w ofercie, nie ma żadnego związku z możliwością dokonania, sposobem czy wymiarem odliczeń podatkowych zamawiającego. W szczególności nie widać postulatów, dla których należałoby założyć, iż zamawiający powyższe ma odnosić do deklarowanej struktury wewnętrznej ceny podanej w ofercie. Należy jeszcze raz podkreślić, że sposób obliczenia ceny ofertowej nie jest sam przez się tożsamy z naliczeniem i odprowadzeniem podatku następującym po dokonanej sprzedaży oraz z mocy samego prawa nie jest przenoszony do sfery realnych i wymaganych rozliczeń podatkowych. Błędna stawka VAT podana w ofercie w żaden sposób nie przesądza, iż błąd taki ma zostać powielony i popełniony w ramach rozliczenia podatkowego zakupu/sprzedaży zarówno przez zamawiającego jak i wykonawcę. Zamawiający zainteresowany prawidłowością zobowiązań podatkowych wykonawcy związanych z realizowanym zamówieniem, winien weryfikować je na etapie ich rzeczywistego rozliczenia (fakturowania), a nie odnosić je do sposobu obliczenia ceny ofertowej.

Na zakończenie skład orzekający Izby wskazuje, na przykład zaistniały w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia i związaną z nim kontrowersję, stanowiącą niejako

spór wewnątrz stanowiska tradycyjnego: czy w świetle art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp jako odnoszącego się do stawek VAT przyjętych w ofertach należy za prawidłowe przyjmować stawki obowiązujące w dniu składania ofert czy stawki, które będą stosowane w trakcie realizacji zamówienia (przypadek zmiany przepisów)? Powyższa sytuacja ilustruje brak możliwości weryfikacji „obliczania ceny” w odniesieniu do podawanych w ofertach stawek VAT czy nawet ustalenia sensownego znaczenia prawnego powiązania pomiędzy stawką podatkową i weryfikowaną czynnością obliczania ceny. Zestawienie obu wariantów odpowiedzi na ww. pytanie właściwie „obnaża” brak tego typu powiązania.

Mianowicie przyjęcie, iż prawidłowa jest stawka podatku VAT obowiązująca w chwili składania ofert niezależnie od tego jaka stawka podatkowa stosowana będzie i rozliczana w trakcie realizacji zamówienia, obrazuje, iż zamawiający w takim przypadku na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 mają obowiązek weryfikowania i egzekwowania nominalnych informacji i deklaracji wykonawcy w przedmiocie obowiązującej aktualnie stawki podatkowej, a nie weryfikacji jakichkolwiek realnych obliczeń i kalkulacji ceny, w której wykonawcy uwzględniają koszty jakie poniosą w związku z jej uzyskaniem.

Natomiast stanowisko, według którego prawidłowe w świetle art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp oraz egzekwowane na podstawie tego przepisu, jest przyjęcie w ofercie i „obliczenie” ceny według stawek, które obowiązywały będą w trakcie realizacji zamówienia obarczone jest wszelkimi wadami wskazywanymi przez zamawiającego w odpowiedzi na odwołanie. Można tu wskazać dla przykładu: konieczność stosowania i egzekwowania nie obowiązujących jeszcze przepisów; niepewność, co do ich rzeczywistego przyszłego obowiązywania występująca na każdym etapie procesu legislacyjnego, a nawet w okresie *vacatio legis*; hipostazowanie i przesądzanie na temat „cenotwórczych” elementów wynagrodzenia jako idealnie obowiązujących w całym okresie realizacji zamówienia według przyjętych nie wiadomo na jakiej podstawie założeń... *etc...*

W związku z powyższym, zasadne stało się nakazanie zamawiającemu powtórzenia oceny ofert w postępowaniu z uwzględnieniem oferty odwołującego jako niezawierającej błędu w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy.

Uwzględniając powyższe, na podstawie art. 192 ust. 1 ustawy orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp stosownie do wyniku sprawy oraz zgodnie z § 3 pkt 1 i 2 oraz § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238).

.....