

WYROK

z dnia 21 grudnia 2012 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Sylwester Kuchnio

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 grudnia 2012 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 7 grudnia 2012 r. przez Z..... H....., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą „Zakład Produkcyjno-Usługowo-Handlowy Budomontaż Z..... H.....” w Działdowie, w postępowaniu o udzielenie zamówienia prowadzonym przez Gminę Miasto Działdowo w Działdowie,

orzeka:

1. uwzględnia odwołanie i nakazuje Gminie Miasto Działdowo w Działdowie unieważnienie czynności odrzucenia oferty złożonej przez Z..... H....., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą „Zakład Produkcyjno-Usługowo-Handlowy Budomontaż Z..... H.....” w Działdowie i dokonanie powtórnej oceny ofert z uwzględnieniem wyżej wymienionej oferty,

2. kosztami postępowania obciąża Gminę Miasto Działdowo i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Z..... H....., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą „Zakład Produkcyjno-Usługowo-Handlowy Budomontaż Z..... H.....” tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od Gminy Miasto Działdowo na rzecz Z..... H....., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą „Zakład Produkcyjno-Usługowo-Handlowy Budomontaż Z..... H.....” kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wpisu od odwołania

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 Elblągu.

.....

UZASADNIENIE

Zamawiający, Gmina Miasto Działdowo, 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 pn. „Wykonanie remontu (adaptacji i zmiany sposobu użytkowania części budynku usługowego na lokale mieszkalne położone w Działdowie przy ul. Grunwaldzkiej 7, na dz. Nr 2955/1 — etap II (3 lokale mieszkalne)”.

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

Ogłoszenie o zamówieniu zamieszczono w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 09.11.2012 r. pod numerem 237123-2012.

W dniu 29.11.2012 r. zamawiający przekazał (drogą pocztową) do wykonawców biorących udział w postępowaniu zawiadomienie o jego wynikach.

W dniu 07.12.2012 r. Z..... H....., prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Zakład Produkcyjno-Usługowo-Handlowy „BUDOMONTAŻ” Z..... H..... w Działdowie, wniósł odwołanie względem odrzucenia jego oferty.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

1. art. 7 ust. 1 i 3 ustawy poprzez naruszenie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców,
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy poprzez bezprawne odrzucenie oferty odwołującego,
3. art. 91 ust. 1 ustawy poprzez zaniechanie wyboru najkorzystniejszej oferty jaką była oferta odwołującego.

W związku ze sformułowanymi zarzutami wniesiono o:

1. uwzględnienie odwołania,
2. nakazanie zamawiającego unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej oraz unieważnienie czynności odrzucenia oferty odwołującego,

3. nakazania zamawiającemu dokonania powtórnej oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego,
4. nakazanie wyboru oferty odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu odwołania wskazano m.in.:

„[...] Zamawiający poinformował Odwołującego, iż oferta Odwołującego została odrzucona z uwagi na błędy w obliczeniu ceny, tj. na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy pzp.

Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy tego zagadnienia należy zauważyć, iż w SIWZ przygotowanej przez Zamawiającego zawarty został rozdział X - „Sposób obliczania ceny oferty”.

Zgodnie z pkt 1 tego rozdziału, wykonawca winien był złożyć cenę oferty brutto która stanowić będzie wynagrodzenie ryczałtowe za realizację całego przedmiotu zamówienia podając ją w zapisie liczbowym i słownie z dokładnością co do grosza. W punkcie 2 tego rozdziału ponownie podkreślono fakt, iż cena ofertowa ma być wynagrodzeniem ryczałtowym i zawierać wszelkie koszty niezbędne do zrealizowania zamówienia.

Sam formularz ofertowy stanowił załącznik nr 1 do SIWZ i zawierał rubryki do wypełnienia kwotowo i słownie ceny netto, wartości podatku VAT i ceny brutto.

Odwołujący wypełnił ww. rubryki kwotowymi wartościami odpowiadającymi podziałowi ceny.

Uzasadniając odrzucenie oferty Odwołującego, Zamawiający wskazał na błąd w obliczeniu ceny, który powstał w wyniku zastosowania niewłaściwej stawki podatku VAT. Zdaniem Zamawiającego Wykonawca zastosował błędną stawkę podatku VAT w wysokości 8 %, podczas gdy uwzględniając przedmiot zamówienia zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa właściwa stawka podatku VAT wynosi 8 % dla budownictwa mieszkaniowego i 23 % dla robót związanych z wykonaniem przyłącza kanalizacji sanitarnej. Zamawiający odwołał się przy tym do Uchwały składu 3 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 20.11.2011 r., sygn. akt: III CZP 52/11 z której wynika, że błędna stawka podatku VAT nie jest omyłką lecz błędem w obliczeniu ceny który winien skutkować odrzuceniem dotkniętej nim oferty.

Z powyższymi argumentami, jak i decyzją samego Zamawiającego nie sposób się zgodzić z następujących przyczyn:

Na wstępie należy zauważyć, iż kwestia wysokości stawki podatku VAT w robotach budowlanych dotyczących budownictwa mieszkaniowego i przyłączy stanowi od dawna przedmiot rozbieżności tak w doktrynie jak i orzecznictwie.

Wynika ona z niejasności sformułowań użytych w samej ustawie o podatku o towarów i usług oraz związanych z nią interpretacjach dotyczących przepisów przejściowych i rozporządzeń wykonawczych.

Najpierw jednak należy sobie zadać pytanie, czy Zamawiający jest uprawniony do jednostronnej, wiążącej a wręcz arbitralnej interpretacji przepisów prawa podatkowego? Zdaniem Odwołującego - nie.

Podobny pogląd wynika z wyroku KIO z dnia 6 lutego 2009 r., sygn. akt: KIO/UZP 119/09. Zgodnie z nim, Zamawiający nie ma prawa do dokonywania dowolnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i nie może na tej podstawie wywodzić, iż Odwołujący popełnił błąd w obliczeniu ceny chyba, że dysponuje wystarczającymi dowodami, że Odwołujący popełnił ów błąd. Takim dowodem byłaby z pewnością indywidualna interpretacja organu podatkowego wydana na potrzeby niniejszego postępowania.

Zważyć przeto należy, iż w niniejszej sprawie Zamawiający takim dowodem nie dysponował. O ile zatem zastosowanie błędnej stawki podatku VAT może niekiedy świadczyć o błędnym obliczeniu ceny, o tyle organ musi to udowodnić. Zamawiający kwestię tę jednak zupełnie pominął wskazując tylko, iż należało zastosować jego zdaniem takie a nie inne stawki podatku VAT. Takie arbitralne rozstrzygnięcie Zamawiającego pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 1 i 3 i narusza równe traktowanie wszystkich wykonawców jak i naruszenie równej konkurencji.

Co więcej w KIO zarysował się również pogląd jakoby w przypadku porównywania cen brutto, Zamawiający w ogóle nie miał prawa badać i dociekać stawek podatku VAT zastosowanych przez wykonawcę. Uzasadniając to stanowisko wskazano, iż „zamawiający nie jest organem podatkowym uprawnionym do rozstrzygania wątpliwości powstałych na gruncie stosowania właściwych przepisów podatkowych (...) ryzykiem wykonawców, zarówno w odniesieniu do rzeczywistych stawek podatku VAT, które będzie musiał zastosować i odprowadzić od uzyskanej ceny, jak i ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej, jest przyjęcie odpowiednich stawek podatku VAT, natomiast dla zamawiającego jest to okoliczność relewantna”. (tak: Wyrok KIO/UZP 1514/08 z dnia 15 stycznia 2009 r.)

Nawet zatem gdyby przyjąć, iż Zamawiający jest uprawniony do kontroli sposobu obliczania ceny brutto, w tym w zakresie podatku VAT, z uwagi na konieczność zapewnienia równego traktowania wszystkich Wykonawców (tak: powołana przez Zamawiającego uchwała SN, sygn. akt: III CZP 52/11), nie ma on zdaniem Odwołującego uprawnienia do subiektywnego rozstrzygnięcia kwestii należnego podatku VAT w sposób arbitralny, bez jakichkolwiek jednoznacznych dowodów w tym zakresie i odrzucania na tej podstawie ofert poszczególnych Wykonawców.

Podkreślić należy również, iż sama kwestia ustalenia wysokości należnego podatku VAT od robót budowlanych (prac remontowych i adaptacyjnych) dotyczących zarówno budynku jak i przyłącza do niego służącego należytemu użytkowaniu obiektu mieszkaniowego została rozstrzygnięta Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2011 r.,

sygn. akt: I FSK 499/10. Wyrok ten zapadł w przy nieobowiązującym już brzmieniu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, niemniej Odwołujący będzie bazował jedynie na argumentach które uznać należy za aktualne do dnia dzisiejszego, niezwiązanych bezpośrednio z treścią tego rozporządzenia.

Odnosząc się do meritum, NSA w treści ww. wyroku wskazał, iż podziela pogląd wyrażony w wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach 0349/96 Card Protection Plan Ltd. Oraz 041/04 Levob Verzekeringen BV, że niedopuszczalne jest sztuczne dzielenie usługi złożonej z kilku świadczeń w celu opodatkowania ich różnymi stawkami podatku od towarów i usług, (uzasadnienie: t.19).

Po wtóre NSA wskazał, iż w jego ocenie przyłącze stanowi integralną część budynku także gdy znajduje się poza budynkiem, gdyż jest ono niezbędne dla użytkowania obiektu mieszkalnego, (uzasadnienie t: 18).

Powyższe, trafne argumenty NSA wywiódł wychodząc od definicji obiektów budownictwa mieszkaniowego zawartej w art. 2 pkt 12 ustawy o podatków od towarów i usług wskazując, iż „obiekty budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy o VAT, sklasyfikowane zostały w dziale 11 Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.), jako budynki mieszkalne jednorodzinne, budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe oraz budynki zbiorowego zamieszkania.”

Art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, iż stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 (8%), stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Z kolei ust. 12a ww. artykułu wskazuje, iż budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Powyższa dygresja jest istotna o tyle, iż przedmiotem zamówienia w przedmiotowej sprawie była adaptacja i remont części budynku usługowego na lokale mieszkalne do których jednak stosuje się tą samą stawkę podatku VAT.

Dalej, NSA wskazuje, iż „zgodnie z przepisami tego rozporządzenia (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych-przyp. aut.) budynki to zadane obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych; przystosowane są do przebywania ludzi (...). Natomiast przez obiekty budowlane należy rozumieć konstrukcje połączone z gruntem w sposób trwały, wykonane z materiałów budowlanych i elementów składowych, będące wynikiem prac budowlanych. Pojęcie obiektów budowlanych zostało również zdefiniowane w art. 3 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. w Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118), zgodnie z którym obiektem budowlanym jest: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Stosownie do art. 3 pkt 2 ww. ustawy, pod pojęciem budynku należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Przez przyłącze, zgodnie z definicją zawartą w § 2 pkt 4 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 6 kwietnia 2004 r., w sprawie szczegółowych warunków przyłączenia podmiotów do sieci gazowych, ruchu i eksploatacji tych sieci (Dz. U, Nr 105, poz. 1113), należy rozumieć odcinek sieci gazowej od gazociągu zasilającego do kurka głównego wraz z zabezpieczeniami włącznie, służący do przyłączania instalacji gazowej znajdującej się na terenie i w obiekcie odbiorcy. Wykonywanie tego typu instalacji musi odpowiadać warunkom technicznym przewidzianym dla budynków, co ma odzwierciedlenie w § 52 i Dziale IV, Rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 75, poz. 690 ze zm.). Z przepisów tych wynika m.in., że elementy przyłącza (kurek główny) może być zainstalowany również na zewnętrznej ścianie budynku przy ścianie, czy we wnęce ściennej (§ 159 ust. 2). Wynika z tego, że pewne elementy przyłącza gazowego mogą być związane z budynkiem.”

W analogicznym do niniejszego stanie faktycznym sprawy KIO w wyroku z dnia 2 marca 2011 r., sygn. akt: KIO 314/11 wskazała z kolei, iż nawet przyjęcie przez Wykonawcę odmiennej stawki podatku VAT niż wynikająca z obowiązujących przepisów prawnopodatkowych, nie stanowi błędu w obliczeniu ceny o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 pzp. Uzasadniając ten pogląd KIO stwierdziła, iż skoro „obowiązkiem zamawiających wynikającym z art. 36 ust. 1 pkt 12 pzp jest ustalenie sposobu obliczania ceny oferty, to dla możliwości stwierdzenia zaistnienia takiego błędu konieczne byłoby co najmniej stwierdzenie, iż wykonawca obliczył cenę swojej oferty w sposób odmienny, niż wymagany w SIWZ.

Choć z mocy przepisów powszechnie obowiązujących wynika, iż w wynagrodzeniu wykonawcy należy uwzględnić kwotę podatku od towarów i usług, to wymaganie wskazania w ofercie stawki podatku VAT, musi mieć swoje oparcie w postanowieniach SIWZ. Niewystarczające jest bowiem zawarte w przepisie art. 2 pkt 1 pzp odwołanie do przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2011 o cenach, który nakazuje jedynie uwzględnienie w cenie kwoty podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, jeśli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż podlega obciążeniu takim podatkiem.

Zamawiający mogą zatem ograniczyć się do wymagania podania w ofertach przez wykonawców wyłącznie cen brutto za całość przedmiotu zamówienia. W takim jednak przypadku zamawiający nie mogą później skutecznie dokonać odrzucenia ofert na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy pzp z powołaniem się na błąd w obliczeniu ceny z powodu zastosowania nieprawidłowej ich zdaniem stawki podatku VAT. Zasady równego traktowania wykonawców oraz przestrzegania uczciwej konkurencji wyrażone w art. 7 ust. 1 pzp wymagają bowiem od zamawiających stosowania się do postanowień SIWZ, co wyklucza odrzucenie oferty z powodu niezgodności z wymaganiem wprost nie wynikających z nich.”

Powyższa argumentacja winna znaleźć zastosowanie także i w stanie faktycznym niniejszej sprawy albowiem również i w tej sprawie SIWZ nie zawiera w ramach sposobu obliczenia ceny oferty elementu odnoszącego się do podatku VAT, a dopiero formularz ofertowy wykonawcy zawiera rozbiecie wymaganej ceny brutto na cenę netto i podatek VAT poprzez wskazanie słownie i kwotowo ich wartości liczbowej.

Reasumując należy jednoznacznie stwierdzić, że dokonany przez Zamawiającego wybór najkorzystniejszej oferty z jednoczesnym odrzuceniem oferty Odwołującego został dokonany z naruszeniem ustawy Prawo Zamówień Publicznych jak i rażącym naruszeniem zasady równego traktowania wykonawców. Zamawiający w sposób arbitralny odrzucił ofertę Odwołującego w oparciu o własną błędną, interpretację przepisów prawa podatkowego, do której nadto w świetle orzecznictwa KIO oraz postanowień SIWZ nie był uprawniony.

[...]”

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

Zgodnie z rozdz. XVIII SIWZ przedmiotem niniejszego zamówienia pozostaje wykonanie remontu (adaptacji) i zmiany sposobu użytkowania części budynku usługowego na lokale mieszkalne, w tym wykonanie remontu dachu, robót ogólnobudowlanych i robót

instalacyjnych (instalacji wod.-kan., c.o., gaz. i elektrycznej), a także przyłącza kanalizacji sanitarnej wg opracowania branżowego.

Zgodnie z rozdz. X SIWZ „Sposób obliczania ceny”, w pkt 1, wskazano: „Wykonawca określi cenę oferty brutto, która stanowić będzie wynagrodzenie ryczałtowe za realizację całego przedmiotu zamówienia, podając ją w zapisie liczbowym i słownym z dokładnością do grosza...”

Według rozdz. I pkt 1 SIWZ na ofertę składać miał się formularz ofertowy, stanowiący zał. nr 1 do SIWZ, gdzie wymagano od wykonawcy podania ceny netto, kwoty podatku VAT i ceny brutto.

W ofercie odwołującego zaoferowano wykonanie zamówienia za cenę 123 120 zł., podając przy tym cenę netto – 114 000 zł i kwotę VAT – 9 120 zł. Zastosowanej stawki wykonawca nie podał.

Zamawiający odrzucił ofertę odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W informacji o odrzuceniu oferty odwołującego, zamawiający wskazał, że „wykonawca popełnił błąd w obliczeniu ceny, który powstał w wyniku zastosowania niewłaściwej stawki podatku VAT. W załączonym do oferty formularzu ofertowym, Wykonawca zastosował błędną stawkę podatku VAT w wysokości 8 %. Podczas gdy uwzględniając przedmiot zamówienia zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa właściwa stawka podatku VAT wynosi 8 % dla budownictwa mieszkaniowego i 23 % dla robót związanych z wykonaniem przyłącza kanalizacji sanitarnej.”

Z tych samych względów i na tej samej podstawie, zamawiający odrzucił 10 spośród 12 ofert złożonych w postępowaniu.

W trakcie orzekania Izba nie uwzględniła jakichkolwiek dowodów przedstawianych przez strony, jako zbędnych do rozstrzygnięcia sprawy, której stan faktyczny pozostaje jasny w świetle dokumentacji postępowania, a spór sprowadza się do prawidłowości interpretacji i zastosowania przepisów prawa.

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.

Przytaczając, zgodnie z wymaganiami art. 196 ust. 4 Pzp, przepisy stanowiące podstawę prawną zapadłego rozstrzygnięcia, a których naruszenie przez zamawiającego zarzucał odwołujący, wskazać należy, iż zgodnie z art. 7 ust. 1 Pzp zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o

udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców, a według ust. 3 tego przepisu – zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 Pzp, w toku badania i oceny ofert zamawiający może żądać od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert. Niedopuszczalne jest prowadzenie między zamawiającym a wykonawcą negocjacji dotyczących złożonej oferty oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, dokonywanie jakiegokolwiek zmiany w jej treści.

Natomiast art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy stanowi, iż zamawiający poprawia w ofercie inne niż pisarskie i rachunkowe omyłki, polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujące istotnych zmian w treści oferty.

Następnie, przytaczając *in extenso* dyspozycję art. 89 ust. 1 Pzp, wskazać należy, iż według powołanego przepisu zamawiający odrzuca ofertę jeżeli:

1. jest niezgodna z ustawą;
2. jej treść nie odpowiada treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, z zastrzeżeniem art. 87 ust. 2 pkt 3;
3. jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji;
4. zawiera rażąco niską cenę w stosunku do przedmiotu zamówienia;
5. została złożona przez wykonawcę wykluczonego z udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia lub niezaproszonego do składania ofert;
6. zawiera błędy w obliczeniu ceny;
7. wykonawca w terminie 3 dni od dnia doręczenia zawiadomienia nie zgodził się na poprawienie omyłki, o której mowa w art. 87 ust. 2 pkt 3;
8. jest nieważna na podstawie odrębnych przepisów.

Jak wynika ze sformułowania cytowanego przepisu zbadanie i odrzucenie oferty wykonawcy w oparciu o opisane tam przesłanki, nie jest uprawnieniem zamawiającego, które ewentualnie można albo nie należy ograniczać, ale jest jego zakreślonym w ustawie, obowiązkiem. Konsekwentnie obowiązek stosowania ww. norm rozciągał się będzie na organy orzekające w sprawie prawidłowości stosowania przepisów ustawy – Krajową Izbę Odwoławczą i sądy okręgowe – określając jednocześnie zakres ich właściwości w sprawie stosowania przepisów, do których ustawa wprost lub na skutek jej określonej interpretacji, odsyła. Właściwość taka powstanie więc obok właściwości innych organów, wprost powołanych do orzekania w sprawie stosowania danych przepisów, których prawidłowa interpretacja i zastosowanie warunkowała będzie prawidłowość zastosowania przepisów Pzp.

Dyskusja o właściwości lub uprawnieniu zamawiającego czy organów orzekających o zgodności z prawem czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, do orzekania o prawidłowości

stawek VAT zawartych w ofertach przetargowych, jest więc wtórna wobec ustalenia znaczenia przepisów, które tego typu obowiązki statuują. Przy interpretacji przepisów ustawy i ustalaniu zakresu obowiązków zamawiającego, należy jednak uwzględnić postulat nie nakładania na zamawiających obowiązków, których nie będą mogli udźwignąć, i na których konsekwencje racjonalny ustawodawca nie powinien być przystać. Stosownie wydaje się również wysunięcie postulatu ograniczania i eliminacji możliwości powstawania sprzeczności w ocenie tych samych przepisów i stanów faktycznych przez różne, działające w innych porządkach prawnych, organy orzekające o prawidłowości działań zamawiającego bądź wykonawcy (np. KIO i sądy okręgowe oraz organy skarbowe i sądownictwo administracyjne). Truizmem jest twierdzenie, że zamawiający nie jest organem skarbowym, niemniej jednak w przypadku uznania, iż w ramach błędu w obliczaniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp mieści się również przyjęcie przez wykonawcę błędnej stawki podatku VAT, zamawiający w taką rolę poniekąd wejdzie – z mocy ustawy będzie wtedy właściwy i zmuszony do badania i ustalania prawidłowej stawki VAT dla danej oferty.

Dla prawidłowej interpretacji i zastosowania przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy – będącego odniesieniem zarzutu rozpatrywanego odwołania – konieczne jest jego zestawienie i porównanie z inną przesłanką odrzucenia oferty, wynikającą z przepisu art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp.

Zastosowanie dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp jako podstawy odrzucenia oferty wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego znajduje szerokie omówienie w doktrynie, jak też orzecznictwie sądów okręgowych i Izby. Reasumując opisywane tam interpretacje normy wynikającej z ww. przepisu wskazać należy, iż rzeczona niezgodność treści oferty z SIWZ ma mieć charakter zasadniczy i nieusuwalny (ze względu na zastrzeżenie obowiązku poprawienia oferty wynikające z art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp); dotyczyć powinna sfery niezgodności zobowiązania zamawianego i opisanego w SIWZ oraz zobowiązania oferowanego w ofercie; tudzież polegać może na sporządzeniu i przedstawieniu oferty w sposób niezgodny z wymaganiami siwz (z zaznaczeniem, iż chodzi tu o wymagania siwz dotyczące sposobu wyrażenia, opisanie i potwierdzenia zobowiązania/świadczenia ofertowego, a więc wymagania, co do treści oferty, a nie wymagania co do jej formy, które również tradycyjnie są pomieszczane w SIWZ); a także możliwe być winno wskazanie i wykazanie na czym konkretnie niezgodność ta polega – co konkretnie w ofercie nie jest zgodne i w jaki sposób z konkretnie wskazanymi, skwantyfikowanymi i ustalonymi fragmentami czy normami SIWZ. Tym samym, w tym ujęciu, niezgodność treści oferty z treścią SIWZ dotyczy przede wszystkim materialnej niezgodności świadczeń wymaganych i oferowanych.

Do innego zakresu normowania odwołuje się natomiast dyspozycja art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, odnosząca się do sposobu dojścia do określenia wysokości świadczenia pieniężnego zamawiającego, którego żąda wykonawca w zamian za wykonanie zamówienia (ceny) i błędów przy powyższym popełnionych (błędów w obliczaniu ceny).

W świetle uzasadnienia uchwał Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. (sygn. akt III CZP 52/11 i sygn. akt III CZP 53/11) powyższe przesłanki odrzucenia oferty mogą zostać jednak utożsamione w przypadku określenia przez zamawiającego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (SIWZ) wymaganego sposobu obliczenia ceny. W takim przypadku „oferowany” sposób obliczenia ceny stanowić będzie treść oferty wykonawcy i weryfikowany będzie pod kątem jej zgodności z wymaganiami SIWZ. Powyższe wynika ze stanowiska wyrażonego w ww. uchwałach, gdzie Sąd Najwyższy dopuścił poprawienie oferty na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp w przypadku, gdy zamawiający określił w SIWZ stawkę VAT, którą należy przyjąć przy obliczeniu ceny oferty.

Konsekwentnie, w takim przypadku, tj. określenia sposobu obliczenia ceny przez zamawiającego w SIWZ, do ustalenia sposobu obliczenia ceny i poprawienia oferty w tym zakresie zastosowanie znajdują regulacje art. 87 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 Pzp, chociaż ze względu na używane w nich sformułowania, odnoszą się tylko do wyjaśniania i poprawiania treści oferty, a nie błędów w obliczaniu ceny.

Idąc dalej, powyższe przyjęcie przez Sąd Najwyższy, iż błąd w obliczeniu ceny może stanowić również niezgodność treści oferty z treścią specyfikacji istotnych warunków zamówienia, prowadzi *de facto* do konieczności rozróżnienia dwóch rodzajów błędów w obliczaniu ceny i relatywizacji w zastosowaniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Błędy w stosunku do określonego w SIWZ sposobu obliczenia ceny, kwalifikowane byłyby również jako niezgodność treści oferty z treścią SIWZ i jako takie podlegałyby ewentualnemu wyjaśnieniu na podstawie art. 87 ust. 1 oraz poprawieniu na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3, do którego odsyła art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy. Natomiast błędy w obliczaniu ceny kwalifikowane według innego niż wymagania SIWZ punktu odniesienia poprawności takiego obliczenia, poprawieniu nie podlegają i stanowią bezwzględną przesłankę odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Jak słusznie wskazywał zamawiający w odpowiedzi na odwołanie i na rozprawie, Sąd Najwyższy ww. uchwałach przyjął i przesądził, iż błędna stawka podatku VAT podana w ofertach stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp i tym samym faktyczną przesłankę odrzucenia oferty na podstawie tego przepisu. Przy czym dopuścił również określenie (narzucenie) przez zamawiającego obowiązujących wykonawców stawek podatku VAT i poprawianie ofert wykonawców w celu ich uzgodnienia z treścią SIWZ w tym zakresie.

W związku z lakonicznością uzasadnienia stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w ww. uchwałach w przedmiocie ustalenia statusu VAT podawanego w ofertach wykonawców (wskazano tam tylko, iż jest to element cenotwórczy), a także brakiem rozwinięcia pojęcia „obliczania” ceny ofertowej, dla poprawności kwalifikowania i usuwania błędów w obliczaniu ceny związanych z podatkiem od towarów i usług, wskazana jest analiza dyspozycji ww. przepisu w powyższym zakresie i odniesieniu. Daleko idącym uproszczeniem byłoby przyjęcie, iż stwierdzenie „przyjęcie błędnej stawki VAT jest błędem w obliczaniu ceny” jest zrozumiałe samo przez się i nie podlega dalszej wykładni (w szczególności wobec

przyjęcia przez SN możliwości określania przez zamawiającego obowiązującej wykonawców w postępowaniu stawki VAT i poprawiania ofert w tym zakresie, na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy) oraz że wyjaśnia i wyczerpuje całe bogactwo stanów faktycznych dotyczących uwzględnienia podatku od towarów i usług w ofertach wykonawców składanych w trakcie postępowań o udzielenie zamówienia publicznego i związanych z tym problemów.

Dla ustalenia znaczenie pomieszczonego w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp wyrażenia „błędy w obliczeniu ceny” i jego odniesienia do stawki podatku od towarów i usług podawanej w ofertach, należy wprawdzie ustalić i zdefiniować znaczenie poszczególnych pojęć w nim używanych: błąd, obliczenie i cena. Spośród powyższych, na gruncie przepisów ustawy, tylko pojęcie ceny posiada definicję legalną, na mocy zawartego w art. 2 pkt 1 Pzp odesłania: cena – należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.). W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach – cena, to wartość wyrażona 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.

Drugim pojęciem występującym w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 jest pojęcie „obliczenie”. W związku z faktem, iż ani ustawa ani Kodeks cywilny, do którego przepisów w art. 14 ustawy generalnie odsyła, nie definiują tego terminu, zatem należałoby ustalić i przyjąć jego zastane znaczenie językowe. 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, 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, przyjętą jakąś wielkość, dojść do jakiegoś rezultatu, szacować szanse, ryzyko czy prawdopodobieństwo... etc. Tak więc obliczenie ceny może być zarówno matematycznym przetworzeniem przyjętych, ściśle określonych, dających się wyrazić liczbowo, danych wyjściowych, jak też bardziej rzeczowym przyjęciem pewnej jej wielkości na podstawie mniej ścisłych i wymiernych szacunków i względów.

Następne pojęcie występujące w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6, to pojęcie błędu. Dla jego interpretacji w ramach danego przepisu, właściwie nieprzydatne jest pojęcie błędu, którym posługują się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące wad oświadczenia woli. 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 – przyjąć można, iż błędem w obliczeniu będzie taki błąd, który powodował będzie osiągnięcie, z jakichś względów nieprawidłowego, rezultatu (nie tylko w rozumieniu czynności matematycznych). Również w tym przypadku należy się odwołać do ustalonego, językowego znaczenia pojęcia błędu. Według Słownika Języka Polskiego (www.sjp.pl) błąd to: niezgodność z obowiązującymi normami; pomyłka; a także złe, niewłaściwe postępowanie. Podobnie pojęcie błędu definiowane jest w Słowniku Języka Polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN (www.sjp.pwn.pl), gdzie wyróżnia się jego następujące znaczenia: niezgodność z obowiązującymi regułami pisania, liczenia, wymowy itp.; niewłaściwe posunięcie; fałszywe mniemanie o czymś. Pojęcie błędu zawarte w ww. przepisie oznacza po prostu obiektywnie zły/nieprawidłowy/niewłaściwy (względem jakiegoś układu odniesienia) wynik lub rezultat obliczania ceny, przy którego powstaniu bez znaczenia pozostaje stopień świadomości wykonawcy błąd ten popełniającego, co do oceny podejmowanych w trakcie kalkulowania ceny czynności.

W ramach interpretacji danego wyrażenia zawartego w ustawie należy przede wszystkim zwrócić uwagę na kontekst i sposób posługiwania się przez ustawodawcę w różnych przepisach jednego aktu prawnego takimi samymi pojęciami (zgodnie z § 10 przywołanego wyżej rozporządzenia 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” powyższe nie prowadzi do żadnych poznawczo doniosłych rezultatów (w ustawie pojęcie „błędów”, oprócz art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, występuje w art. 26 ust. 3 – przy okazji uzupełniania dokumentów „zawierających błędy”, oraz w art. 196 ust. 6 przy instytucji sprostowania orzeczenia Izby w sytuacji gdy zawiera „błędy pisarskie albo rachunkowe lub inne oczywiste omyłki popełnione w orzeczeniu”), 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, gdzie wymagane jest aby specyfikacja istotnych warunków zamówienia zawierała 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 wyrażeń 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 najprostszych wypadkach może to być jedynie przyjęcie i podanie jednej ceny dla całej oferty.

Tym samym przynajmniej jednym z przykładów błędów w obliczaniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, będzie przyjęcie i przeprowadzenie (za jakichkolwiek względów) obliczenia ceny inaczej, aniżeli w sposób wymagany w treści SIWZ. Tak więc zastosowanie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, będzie w tym ujęciu sprowadzało się 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 omyłkę rachunkową zamawiający obowiązany jest poprawić na mocy art. 87 ust. 2 pkt 2). Innym przykładem błędu w obliczeniu ceny może być tu np. obliczenie średniej arytmetycznej jakichś wielkości zamiast średniej ważonej, przyjęcie do obliczenia ceny innej wielkości liczbowej niż żądał zamawiający (np. stawki WIBOR 1M zamiast stawki WIBOR 3M przy obliczeniu stopy oprocentowania kredytu), przyjęcie wielkości z innego dnia, niż wymagał zamawiający (np. ceny hurtowej paliwa – przykładów tego typu błędów dostarczają np. wyrok KIO z dnia 5 listopada 2009 r. sygn. akt: KIO/UZP 1380/09 i wyrok KIO z dnia z dnia 13 grudnia 2012 r. sygn. akt KIO 2647/12), powiększenie wielkości o pewien wskaźnik zamiast pomniejszenia, czy inne odstępstwa od algorytmu obliczania ceny określonego w SIWZ.

Powyższe wskazuje na jeden z możliwych do zidentyfikowania wzorców normatywnych obliczania ceny – algorytm obliczania, a tym samym kategorię błędów w jej popełnianiu – błędów w stosunku do ustanowionego algorytmu. W tym rozumieniu cena będzie obliczona błędnie, wtedy i tylko wtedy, gdy proces dojścia do owej wartości wyrażonej w jednostkach pieniężnych zapłaty za towar lub usługę, pozostawał będzie niezgodny z określonym w postanowieniach SIWZ lub w przepisach prawa, algorytmem jej obliczania (tak, jak np. przepisy prawa określają sposób obliczania tzw. trzynastego

wynagrodzenia, nagród jubileuszowych, dodatków funkcyjnych... etc., wskazując na określone dane wyjściowe, współczynniki i zmienne oraz zasady ich wykorzystywania w procesie obliczeń).

Innym z możliwych do zidentyfikowania rozumień błędu w obliczeniu ceny jest jego ujęcie ekonomiczne. Innymi słowy, błąd w obliczeniu ceny będzie błędem ekonomicznym wykonawcy. Przez odniesienie się do co prawda denotacyjnie nieostrych, jednakże wyraźnych (w rozumieniu logicznej możliwości wskazania desygnatów pewnych, ale niemożliwości przeprowadzenia ostrej delimitacji przypadków granicznych), pojęć typu: koszty, zysk, nakłady, zakres zamówienia – możliwe jest stwierdzenie i ocena poprawności ekonomicznej kalkulacji ceny ofertowej względem danego przedmiotu zamówienia, tj. uwzględnieniu w niej wszelkich kosztów i elementów, które z tego punktu widzenia w danej cenie powinny się znaleźć. W tym ujęciu błędu, nie ma co prawda ścisłego algorytmu obliczenia ceny, od którego nawet drobne odstępstwo oznacza popełnienie błędu, tak więc błąd ekonomiczny zakładał będzie pewien zakres nieostrości w jego kwalifikacji. Niemniej jednak założyć można, iż występują pewne obowiązkowe elementy, współczynniki lub stałe, których pominięcie lub zmiana – przynajmniej w znacznym wymiarze – przy obliczaniu ceny, przesądza o ekonomicznej nieadekwatności żądanej zapłaty do oferowanego w zamian wykonania przedmiotu zamówienia, czyli o ekonomicznym błędzie w obliczeniu ceny.

W dalszej kolejności, dla stwierdzenia jakiego rodzaju błędu popełnionym przy obliczaniu ceny jest „błędna stawka VAT” przyjęta/podana w ofercie, konieczne jest przeanalizowanie czym w ogóle jest podatek od towarów i usług, kiedy i w jaki sposób powstaje obowiązek podatkowy z nim związany, oraz jakie znaczenie ma jego wskazanie w ofercie w odniesieniu do przepisów innych niż tylko regulacja art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W szczególności dalszej interpretacji wymaga znaczenie „cenotwórczego” charakteru podatku od towarów i usług wskazanego ww. uchwałach Sądu Najwyższego, zarówno na gruncie przepisów ustawy (czy ustawy o cenach), jak i na gruncie prawa podatkowego czy prawa zobowiązań. Ustaleniu wymaga więc w jaki sposób i w jakim sensie stawka czy kwota VAT podawana w ofercie, „tworzy” cenę ofertową i w jakim zakresie determinuje jej wysokość, jako elementu świadczenia wzajemnego (na gruncie prawa zobowiązań), czy wreszcie w jaki sposób powiązana jest z wysokością realnych zobowiązań podatkowych stron.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) jest przede wszystkim odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (także eksport i import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów... etc.)

Natomiast zgodnie z art. 19 ust. 1 tej ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Przy czym zgodnie z ust. 4 tego przepisu, jeżeli dostawa towaru lub wykonanie

usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7 dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

W świetle regulacji ustawy o podatku od towarów i usług stawka VAT podana w ofercie na wykonanie określonej dostawy towaru czy usługi, nie ma żadnego znaczenia prawnego dla powstania, wysokości i egzekucji zobowiązań podatkowych. To nie oferty są opodatkowane podatkiem od towarów i usług, i nie na ich etapie powstają obowiązki podatkowe. Opodatkowana VAT pozostaje sprzedaż, a więc wykonanie (wykonywanie) zamówienia publicznego. Przy czym sprzedaż (odpłatna dostawa czy usługa) opodatkowana jest podatkiem w wysokości wynikającej z przepisów obowiązujących w chwili jej wykonywania, a nie w wysokości wynikającej z oferty wykonawcy czy SIWZ. Innymi słowy: niezależnie więc od tego czy do wyliczenia żądanej przez siebie ceny wykonawca przyjął VAT w wysokości 1% czy 99%, na rzecz Skarbu Państwa zapłaci przewidywany w adekwatnych przepisach podatek wyliczony względem wartości dokonywanej przez niego sprzedaży i po jej wykonaniu. Przygotowywanie ofert przetargowych oraz ich wycena, nie jest objęte zakresem regulacji przepisów podatkowych.

Brak jest więc cenotwórczej roli VAT zawartego w ofercie, która miałyby wynikać z regulacji przepisów podatkowych. Jak już wskazano, VAT „zawarty” w ofercie nie kształtuje przyszłych zobowiązań podatkowych – brak jakiegokolwiek prawnego powiązania pomiędzy tzw. VAT-em deklarowanym w ofercie, a podatkiem od towarów i usług stanowiącym dochód budżetu państwa, należnym i naliczanym po dokonanej sprzedaży, który określają adekwatne przepisy podatkowe.

VAT wskazywany w ofercie wykonawcy czy przyjmowany do obliczenia jej ceny, nie ma również znaczenia prawnego dla możliwości odliczania podatku VAT przez zamawiającego, będącego płatnikiem i podatnikiem VAT, związanego z dokonywaną przez zamawiającego własną sprzedażą. Niezrozumiałym jest twierdzenie jakoby tego typu zamawiający mieli „możliwość odliczania podatku zawartego w cenie brutto oferty”, a w związku z tym decydująca dla powyższego była cena netto zawarta w ofercie. Nalicza się i odlicza podatek należny, a więc podatek od dokonanej sprzedaży, a nie podatek spodziewany czy deklarowany (np. w ofertach). Jeszcze raz należy powtórzyć, iż jakiegokolwiek deklaracje ofertowe w przedmiocie zawartego w ofercie VAT i wewnętrznej struktury ceny ofertowej, nie mają znaczenia zarówno dla zobowiązań podatkowych wykonawcy i zamawiającego. Zarówno zamawiającego i wykonawcę obowiązują w tym zakresie przepisy podatkowe aktualne w chwili wykonania dostawy lub usługi (determinujące wysokość ich zobowiązań podatkowych, w tym możliwość dokonania stosownych odliczeń podatku) a nie informacje o VAT zawarte w ofertach.

Zauważenia wymaga również brak skutków zobowiązaniowych (w sferze prawa cywilnego) przyjęcia do wyliczenia ceny i podania w ofercie takiej czy innej stawki lub kwoty VAT. W przypadku umawiania się stron o tzw. cenę brutto (a w związku z cytowaną definicją ceny, taka cena – w której podatek VAT jest zawarty – powinna stanowić przedmiot ofert i umów o wykonanie zamówienia publicznego) taka cena pozostanie niezmienną i wiążącą strony w całym okresie obowiązywania umowy, niezależnie od stawki czy kwoty VAT podawanej w ofercie, a nawet od realnych stawek i kwot VAT należnych względem

dokonanej sprzedaży. Należny podatek od towarów i usług stanowiący zobowiązanie publicznoprawne podatnika względem Skarbu Państwa, nie jest przedmiotem cywilnoprawnego zobowiązania ofertowego wykonawcy względem zamawiającego. Strony nie umawiają się o to jaki podatek zostanie naliczony i odprowadzony na rzecz Skarbu Państwa – powyższe niezależnie od woli stron przesądzają bezwzględnie obowiązujące przepisy podatkowe.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż co do zasady, kwota zobowiązania pieniężnego zamawiającego za wykonane zamówienie, wyrażana ceną ofertową, którą zamawiający zobowiązuje się zapłacić wykonawcy, pozostanie niezmienna w trakcie realizacji zobowiązania, niezależnie od rzeczywistej wysokości należnego, naliczanego czy odprowadzanego podatku (przynajmniej przy braku stosownych mechanizmów waloryzacyjnych przewidzianych w umowie). Tym samym w przypadku gdy strony umawiają się o zapłatę „ceny brutto”, prawidłowy bądź nieprawidłowy VAT w ofercie nie wpływa na wymagalność i egzekwowalność zobowiązania pieniężnego w wysokości przyjętej przez strony w umowie, a wcześniej w ofercie, którego wysokość kształtowana jest mocą swobodnego oświadczenia woli stron (a właściwie oświadczenia woli wykonawcy, co do ceny, której żąda za wykonanie zamówienia).

Wskazywany brak prawnego znaczenia podatku od towaru i usług dla przyjęcia i obliczenia ceny ofertowej należy rozumieć w ten sposób, iż przepisy prawa podatkowego i cywilnego nie przewidują żadnego algorytmu obliczenia jej wartości, z obowiązkowym uwzględnieniem podatku VAT w określonej wysokości. W szczególności brak więc algorytmu/obowiązku obliczania przez wykonawcę oczekiwanej zapłaty za oferowane świadczenie (ceny ofertowej) w następujący sposób: w pierwszej kolejności obliczenie ceny netto i następnie doliczenie do niej VAT (w wysokości wynikającej z przepisów obowiązujących w chwili ofertowania, lub spodziewanej w chwili wykonania zamówienia – nigdy nierozstrzygnięte pozostało czy miałyby to być przepisy określające wysokość podatku na dzień składania ofert, czy może na dzień wykonywania zamówienia). Wykonawca może postąpić na odwrót – najpierw przyjmując dowolną cenę brutto, a następnie względem niej wyliczyć spodziewany do zapłacenia podatek VAT.

Algorytm taki nie wynika również z przepisów ustawy o cenach i zawartej w jej art. 3 ust. 1 pkt 1 definicji. Dla przypomnienia: 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.

Przepis ten w szczególności nie przesądza o cenotwórczej roli VAT w znaczeniu ustanawianego prawem algorytmu obliczania ceny. Przyjęcie niezgodnej z prawem stawki VAT do obliczania wysokości żadanego świadczenia pieniężnego, wcale nie oznacza niezgodności ceny z ww. przepisem, a powołana definicja nie statuuje konieczność obliczania ceny według wskazanego schematu: od netto do brutto. Przy interpretacji definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach, często na wyrost zakreśla

się jej normatywny charakter. Tymczasem powołana definicja nie nakłada na adresatów ustawy o cenach jakichkolwiek obowiązków związanych ze sposobem dojścia do określenia wysokości żądanego świadczenia pieniężnego. Przepis określa jedynie, w jakim znaczeniu terminem tym posługuje się ustawa o cenach oraz oznacza, że w cenie, wskazanej jako zapłata na rzecz wykonującego świadczenie niepieniężne przedsiębiorcy, zawiera się podatek od towarów i usług (*vide*: cytowana poniżej uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r.). Użyty w definicji ceny zwrot „uwzględnia się” nie oznacza, iż podatek od towarów i usług, i w jakiej wysokości, uwzględnić ma faktycznie sprzedawca i w jaki sposób wpłynąć ma na żądaną przez niego cenę. Oznacza natomiast, iż podatek VAT lub akcyzowy uznaje się za wliczony w cenę.

Ustawa o cenach ustanawia w ten sposób swego rodzaju domniemanie, że w cenie podanej przez sprzedającego kupującemu, jeżeli nie zastrzeżono inaczej, wliczone są kwoty podatku VAT czy akcyzowego. Chodzi zatem o usprawnienie i czytelność obrotu – jeżeli cena, to cena brutto, czyli wszystko co jest do zapłacenia za wyceniane świadczenie.

W związku z odesłaniem zawartym w Pzp, również na jej gruncie, takie znaczenie 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. Takie ceny wykonawcy podają w ofertach i są to ceny wiążące na podstawie złożonych przez nich oświadczeń woli.

Jak wskazano wyżej, z powoływanej definicji z ustawy o cenach nie wynika, iż ceny żądane przez przedsiębiorców (tu: ceny ofertowe) mają być obliczane 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 towarów i usług w przypadku stwierdzenia błędów podatnika w rozliczaniu podatku po powstaniu obowiązku podatkowego (błędy w podatku naliczonym i należnym, a nie deklarowanym w ofercie).

Odnosnie braku w przepisach prawa algorytmowego wzorca obliczania ceny ofertowej i kwalifikacji ceny ofertowej jako tzw. ceny brutto zawsze zawierającej (uwzględniającej) w sobie – w znaczeniu podatkowym i zobowiązaniowym – VAT w należnej w chwili wykonywania zamówienia wysokości, dodatkowo wskazać należy, co następuje.

Pojęcia ceny netto i brutto w ogóle nie występują w podstawowych (ustawowych) przepisach prawa podatkowego – przede wszystkim w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o podatku od towarów i usług

(pojęcia takie pojawiają 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, jest obrót, przy czym obrotem jest „kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej”. 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 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 sprzedaży (kwota należna – cena brutto) i to ona *de facto* stanowi bazę do określenia zobowiązania podatkowego. Zatem zmiana stawki podatku nie wpływa na zmianę kwoty należnej (ceny brutto), lecz zmiana stawki powoduje zmiany w jej wewnętrznej strukturze - przesunięcia pomiędzy ceną netto (podstawą opodatkowania) a wartością podatku.

Przepisy podatkowe absolutnie nie wskazują 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, a więc ceny netto, określa się względem kwoty należnej, czyli wartości sprzedaży, która pozostaje niezmienna).

Jak wynika z powyższego – co należy podkreślać i powtarzać szczególnie – zarówno w znaczeniu cywilistycznym, jak i podatkowym, to nie wartość podatku determinuje wysokość zobowiązania, ale wartość zobowiązania determinuje wysokość podatku. Przewidywana w przepisach wysokość podatku może oddziaływać na wysokość ceny ofertowej jedynie ekonomicznie, a nie prawnie. W niczym nie ogranicza swobody umów w odniesieniu do możliwości dowolnego wycenienia swojego świadczenia. - przyjęcia dowolnej ceny ofertowej niezależnie od obowiązującej stawki podatku od towarów i usług. To nie podatek „tworzy” wartość sprzedaży, ale wartość sprzedaży (cena) *de iure* „tworzy” podatek. Niezależnie od właściwych (obowiązujących) stawek podatku VAT, który wykonawca spodziewa się odprowadzić od swojej sprzedaży, zawsze w swojej ofercie może podać taką samą cenę brutto, której otrzymania oczekuje. Powyższe wymaga od wykonawcy jedynie kilku, w istocie technicznych, zabiegów na wewnętrznej strukturze ceny.

Powyższe 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 dokonanym w trakcie realizacji umowy, w której strony jako wzajemnie obowiązującą wysokość zapłaty przyjęły cenę brutto. Jakkolwiek nie odnoszą się one bezpośrednio do kwestii niniejszym poruszanych, uniwersalne tezy tam zawarte dotyczące charakteru i znaczenia ceny umownej oraz znaczenia podatku VAT dla jej „zobowiązaniowej” wysokości i jego „cenotwórczego” charakteru, 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 Najwyższego 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.

W przypadku przyjęcia, że ustawa o cenach ustanawia określony, obowiązkowy mechanizm „obliczania” ceny (wyżej opisany „od netto do brutto”) niezasadne byłyby podane wyżej twierdzenia Sądu Najwyższego o charakterze wynagrodzenia umownego (a więc i ceny oferty) 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 jakakolwiek 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 lub prawie cywilnym, nie został przewidziany. Również *de facto* przyjmowanie ceny oferowanej wcale nie zawsze przebiega i musi przebiegać według mechanizmu „od netto do brutto”. Często praktyka wykonawców 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, kwotę należnego podatku i podają przyjętą stawkę VAT, gdyż podania powyższego jest przeważnie zwyczajowo wymagane w specyfikacjach istotnych warunków zamówienia.

Podsumowując tę część rozważań należy przyjąć, iż podatek VAT nie ma znaczenia cenotwórczego w sensie prawnym, tj. w rozumieniu przyjmowania jakiegoś normatywnego wzorca (algorytmu), który w sposób dokładny nakazywałby jego matematyczne wykorzystywanie w procesie dochodzenia do obliczenia ceny ofertowej. A przyjęcie do obliczenia ceny błędnej stawki czy kwoty podatku VAT nie stanowi błędu w odniesieniu do jakiegokolwiek ścisłego wzoru jej obliczania. Wskazanemu w powołanych uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2012 r. cenotwórczemu charakterowi VAT należałoby więc przypisać jakieś znaczenie inne.

Nie jest natomiast wykluczone, a nawet prawdopodobne, że Sąd Najwyższy w ww. uchwałach z dnia 20 października 2011 r. przypisał podatkowi VAT cenotwórcze znaczenie w sensie ekonomicznym, tj. jako ekonomicznego współczynnika, wpływającego na wysokość żądanego świadczenia pieniężnego. W tym ujęciu, przyjąć można, że wykonawca pokazuje w ofercie, iż swoją cenę kalkuluje i oblicza z uwzględnieniem prawidłowej stawki podatku VAT ze względu na postulowaną i spodziewaną poprawność ekonomiczną kalkulacji cenowej z jego strony. Podatek VAT, który odprowadzi wykonawca w związku z dokonaną sprzedażą, ma niewątpliwie tego rodzaju cenotwórczy charakter, w związku z

faktem, iż zawsze w jakimś stopniu winien wpływać na realne podniesienie wysokości ceny ofertowej celem przerzucenia kosztu VAT na nabywcę końcowego.

Jednakże zaznaczyć przy tym należy, iż ekonomiczne obciążenia wykonawców związane ze spodziewaną do odprowadzenia kwotą podatku od oferowanej sprzedaży będą różne. Neutralność ekonomiczna podatku VAT dla wykonawców czy będących płatnikami i podatnikami VAT zamawiających, jest jedynie pewnym idealnym, właściwie nierealizowalnym w praktyce, założeniem teoretycznym, a tym samym, dla każdego z wykonawców, w różnych przypadkach i okresach, ostateczne znaczenie ekonomiczne VAT-u będzie inne. Taki sam będzie jedynie punkt odniesienia – stawka VAT za dane zamówienie.

Tym samym przez weryfikację w ramach art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy danych informujących o kwocie czy stawce VAT przewidzianej w ofercie na pokrycie przyszłego zobowiązania podatkowego, nie dokonuje się w istocie sprawdzenia realnego uwzględnienia w cenie ofertowej pełnej kwoty spodziewanego do odprowadzenia podatku VAT. A to chociażby ze względu, iż wykonawca zawsze może podać w ofercie określoną kwotę lub stawkę VAT, a jednocześnie faktycznie skalkulować w cenie wartości inne – bez szczegółowego badania i wyjaśniania wszystkich elementów ceny jest to właściwie dla zamawiającego nieweryfikowalne. Ponadto wykonawca może zakładać pokrycie kosztów przyszłych zobowiązań podatkowych ze źródeł innych niż otrzymana cena i z tego względu faktycznie w ogóle w kwocie swojego wynagrodzenia ich nie kalkulować (pod warunkiem, iż nie doprowadzi to do rażącego obniżenia ceny w stosunku do przedmiotu zamówienia weryfikowanego w ramach art. 89 ust. 1 pkt 3 lub 4 Pzp). Wreszcie, wykonawcy różnie kalkulować mogą stopień konieczności podniesienia ceny, ze względu na zakładaną niepewność co do wartości VAT-u, który w przyszłości będą mogli odzyskać w związku z dokonanymi i planowanymi przez siebie inwestycjami i wydatkami czy możliwością sfinansowania swoich obciążeń podatkowych z innych źródeł niż sama cena sprzedaży.

Następuje tu więc swoista weryfikacja poprawności danych nominalnie w ofercie zawartych, służąca weryfikacji czy wykonawca całość swoich spodziewanych kosztów i korzyści ekonomicznych kalkulowanych w ramach danego zamówienia, przynajmniej odnosił do prawidłowo rozpoznanej stawki VAT i którą przynajmniej mógł (bo nie wiadomo czy to rzeczywiście uczynił) w swoich obliczeniach ceny uwzględnić.

Błędna stawka VAT podawana nominalnie w ofercie, i traktowana jako jedna z danych wyjściowych przyjętych do kalkulacji wysokości ceny, stanowiłaby więc ekonomiczny błąd w obliczeniu ceny i w tym znaczeniu podpadała będzie pod regulację art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Jako taka, nieprawidłowa stawka VAT w ofercie, byłaby podobna, do przyjęcia w ramach kalkulacji ceny ofertowej nieprawidłowej wartości energii elektrycznej, ceny benzyny lub wynagrodzenia pracowników... *etc.*, koniecznych do wykonania danego zamówienia, a których koszty wykonawca będzie musiał ponieść w wysokości innej niż w ofercie założył czy podał. Jednakże tego typu błędy ekonomiczne weryfikowane są raczej w ramach

przepisów dotyczących rażąco niskiej ceny (art. 89 ust. 1 pkt 4 Pzp), a nie dotyczących błędu w obliczeniu ceny.

Tak rozumiana stawka VAT zawarta w ofertach staje się więc jedynie pewnym idealnym i nominalnym współczynnikiem ekonomicznym, który należy przyjąć i pokazać w ofercie jako służący do obliczenia ceny, a którego błędne podanie skutkuje odrzuceniem oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy. Na powyższy „nominalizm” wskazuje przyjęte w uzasadnieniach ww. uchwał SN z 20 października 2011 r. znaczenie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia w przedmiocie określenia stawki podatku VAT, względem której poprawiane mają być oferty wykonawców. Powyższe oznacza *de facto* przyznanie zamawiającym uprawnienia do określania wiążącej wykonawców – oczywiście tylko dla celu obliczenia ceny – stawki VAT.

W związku ze znaczną komplikacją systemu podatkowego, zamawiający częstokroć nie są w stanie zidentyfikować prawidłowej stawki bądź stawek VAT i wymagają w treści SIWZ przyjęcia do obliczenia cen ofertowych, stawki podatku od towarów i usług innej niż wynikająca z aktualnie lub w przyszłości (np. w chwili składania ofert albo w chwili realizacji przedmiotu zamówienia) obowiązujących przepisów. Tego typu postanowienia SIWZ nie zawsze kwestionowane są przez wykonawców na etapie składania ofert, ale wykonawcy przyjmują je jako obowiązujące i według ich wskazań zobowiązani są przygotowywać swoje oferty, a zamawiający winien własne warunki przetargowe względem wszystkich wykonawców egzekwować. W takiej sytuacji powstaje pytanie, jaką stawkę VAT powinni przyjąć wykonawcy do obliczenia swoich cen ofertowych – stawkę podaną przez zamawiającego czy stawkę wynikającą z dotyczących sprzedaży przepisów podatkowych. Teoretycznie mogą skalkulować cenę ofertową według własnego oglądu swoich przyszłych zobowiązań podatkowych, czyli przyjąć cenę brutto jaka wynika z ich potrzeb i interesów, a zamawiającemu podać ją w rozbiciu na cenę netto, brutto i podatek VAT w taki sposób jaki zamawiający sobie życzy (tj. z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki VAT wymaganej przez zamawiającego). W ten sposób osiągnięta zostanie zgodność ukazanego w ofercie obliczenia ceny z treścią SIWZ bez konieczności poprawiania oferty na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp w celu jej uzgodnienia z treścią SIWZ (co przyjął i dopuścił SN w ww. uchwałach z 20 października 2012).

Na marginesie można tu dodać, iż ciekawym zagadnieniem pozostaje w tym przypadku ustalenie właściwego sposobu poprawienia ceny ofertowej. Po pierwsze postulować można tu poprawienie jedynie jej wewnętrznej struktury i pozostawienie niezmienionej ceny brutto. Tym samym operacja taka uwidoczni jedynie informacyjny charakter podatku VAT wskazywany w ofercie i generalną zbędność jego oceniania w trakcie oceny ofert. Drugą opcją jest uznanie za obowiązującą i niezmienną ceny netto i wyliczyć ceny brutto względem netto z zastosowaniem stawki wskazanej w SIWZ. W takim przypadku dojdzie do zmiany ceny brutto i jej ewentualnego obniżenia lub podwyższenia. Prowadzić to może do paradoksalnych sytuacji, w których ceny ofertowe ustalali będą zamiast i wbrew wykonawcom, zamawiający, na dodatek wbrew swoim interesom, np. wybierając ofertę po uprzednim podniesieniu jej ceny, za którą wykonawca i tak był gotowy i był w stanie wykonać zamówienie (na co wykonawcy raczej

zawsze chętnie przystaną) lub obniżając cenę oferty i w ten sposób czyniąc ją dla wykonawcy nieopłacalną i nieakceptowalną (na tego typu poprawkę wykonawca może się nie zgodzić, co z kolei spowodować może konieczność odrzucenia oferty i prowadzić może do konieczności wyboru oferty droższej niż pierwotna cena oferty odrzuconej).

Odnosnie zidentyfikowanych i opisanych powyżej, możliwych „rozumień” nieprawidłowej stawki VAT, jako błędu w obliczeniu ceny, należy poczynić pewne zastrzeżenie, co do konsekwencji tego typu błędów dla postulowanej w doktrynie i orzecznictwie porównywalności ofert, w szczególności możliwości zdobycia jakiegokolwiek „przewagi konkurencyjnej” przez wykonawców „prowadzących grę rynkową stawką VAT” przy sporządzaniu swojej oferty i w ten sposób osiągających efekt obniżenia jej ceny. Powyższe prowadzić ma do naruszenia zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców (art. 7 ust. 1 Pzp), co również przyjęto w ww. uchwałach SN z 20 października 2011 r.

Porównywalność ofert, w podanym wyżej ujęciu, dotyczy ich wymiaru ekonomicznego (wysokości oferowanych cen) oraz zapobiegać ma możliwości wykorzystywania przez wykonawców mechanizmu zaniżania ceny przez zniżenie stawki VAT w celu uzyskania zamówienia.

Niewątpliwie wykonawcy mogliby obniżyć swoje ceny ofertowe przez obniżenie podatku VAT i w ten sposób osiągnąć przewagę konkurencyjną nad innymi wykonawcami, którzy spodziewają się zapłacić VAT wyższy, gdyby wymiar podatku od towaru i usług od tych wykonawców zależał, albo ściślej: gdyby dla wysokości ich zobowiązania podatkowego oraz kosztów jego obsługi, jakiegokolwiek znaczenie miała stawka VAT, którą podadzą w ofercie. Tymczasem dla powyższego znaczenie ma tylko wartość sprzedaży (cena brutto), względem której ustalony zostanie należny podatek (według założeń systemu podatkowego, od tego samego przedmiotu opodatkowania taki sam dla wszystkich podatników). Przyjmując w swojej kalkulacji cenowej podatek niższy niż rzeczywiście zapłaci, wykonawca obniży po prostu ekonomiczną rentowność swojego świadczenia, a nie zdobędzie przewagę konkurencyjną nad innymi wykonawcami. Nie można bowiem uzyskać przewagi konkurencyjnej przez stosowanie narzędzi (wymiar podatku), które od wykonawców są niezależne. Podając w ofercie, czy raczej przyjmując do obliczenia jej ceny, nieprawidłową stawkę VAT, wykonawca może „oszukać” tylko siebie.

Na kanwie powyższego jeszcze raz należy pokreślić i powtórzyć – VAT podany w ofercie nie ma znaczenia zobowiązaniowego i podatkowego. Wykonawca więc nie miałby żadnej potrzeby i interesu aby „przyznawać” się zamawiającemu i innym wykonawcom, iż „zdobył przewagę konkurencyjną” stosując niższą stawkę podatkową, skoro i tak zawsze może żądać w ofercie takiej samej ceny brutto, podając przy okazji w jej rozbiściu stawkę wyższą niż rzeczywiście przyjął do jej wyliczenia. I w ten sposób jego obliczone na obniżenie ceny ofertowej „obniżenie” VAT stanie się dla innych podmiotów niewidoczne (tak jak np. uwzględnienie w cenie oferty podatku akcyzowego, do którego również odnosi się ustawa o cenach w swojej definicji ceny, a którego podania w ofertach, w odróżnieniu od podatku od towarów i usług, nigdy zwyczajowo się nie wymaga).

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 porównywalne ceny, a więc ceny, które da się porównać, to po prostu w taki sam sposób wyrażone kwoty pieniężne, należące do tej samej kategorii (ceny brutto) i dotyczące tego samego przedmiotu zamówienia.

W ustawie nie zakłada się jakiegś absolutnej ekonomicznej 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 pominie. Oferty porównywalne, to wcale nie oferty absolutnie równe. Różnice cenowe ofert wynikają właśnie z tego, iż wykonawcy w różny sposób kalkulują spodziewany nakłady, koszty i zyski. Oferty przewidujące różne kwoty na pokrycie przyszłych zobowiązań podatkowych wykonawców są równie porównywalne, jak oferty w ramach których skalkulowano różne ceny np. paliwa i energii niezbędnych do wykonania zamówienia, wynagrodzeń pracowników, czy innych elementów wpływających na ekonomiczny wymiar zobowiązania.

Ponadto, oprócz różnic w ekonomicznych kalkulacjach cen ofertowych, już z samego prawa wynika znaczne zróżnicowanie w sytuacji poszczególnych wykonawców determinujących ich sytuację ekonomiczną i prawną, i z tego tytułu, kształt i wysokość ich cen ofertowych. Oferty w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego mogą składać zarówno tzw. VAT-owcy, w tym korzystający z różnych form opodatkowania i podmiotowych zwolnień, jak i podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej i nie opodatkowane VAT, organizacje typu non-profit, wykonawcy zagraniczni (również spoza terytorium Unii Europejskiej), a nawet jednostki sektora finansów publicznych... etc. Jak wynika z powyższego zestawienia, są to podmioty ponoszące różne obciążenia podatkowe. Nie oznacza to jednak, iż w świetle przepisów ustawy ich oferty będą nieporównywalne.

Ustawa zakłada i wymaga porównywalności cenowej ofert tylko w ich jednym aspekcie – wysokości ceny płaconej przez zamawiającego. Tego typu porównywalność zachodzi 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, którą żąda za wykonanie świadczenia, jest po prostu jego ryzykiem – w przypadku uwzględnienia w kalkulacji kosztów ceny ofertowej stawki niższej niż rzeczywiście obowiązująca wykonawca poniesie po prostu wyższe koszty VAT niż założył. Ponadto, co już wskazano wyżej, w sensie ekonomicznym wykonawca może w rzeczywistości uwzględniać realnie swoje koszty podatkowe w ramach własnych cen w sposób odpowiadający jego interesom i kalkulacjom, a w „strukturze wewnętrznej ceny” uwidaczniać dowolne „prawidłowe” wysokości procentowe podatku czyli podać „zaniżoną” cenę netto, np. podać stawkę VAT 23% kalkulując w rzeczywistości VAT na poziomie 8 % (co poza przypadkiem

sprawdzania ofert pod kątem 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, doprowadzić może do jej obniżenia i tym samym „może warunkować uzyskanie zamówienia”, a nie deklaratoryjne wskazywanie jakichkolwiek stawek podatkowych w ofercie, które w żaden sposób nie wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego wykonawcy.

Przy czym na marginesie zaznaczyć tu należy, iż manipulacje cenami ofert związane ze spodziewanym do odprowadzenia podatkiem VAT, dokonywane przez wykonawców wcale nie następują przez zaniżenie stawki podatku, która jest, jak już wskazano, od wykonawców niezależna i przez ofertowe deklaracje w tym przedmiocie nie są w stanie obniżyć kosztów swoich zobowiązań podatkowych. Zazwyczaj realne obniżenie swojej ceny ofertowej wykonawcy osiągają przez zaoferowanie wykonania części zamówienia, opodatkowanej według stawek wyższych, za cenę znacznie zaniżoną, przy jednoczesnym zawyżeniu wyceny części świadczenia opodatkowanego według stawek preferencyjnych (bądź zwolnionej od podatku), czyli manipulując w ten sposób podstawą opodatkowania, która w przeciwieństwie od stawki VAT jest od nich zależna. Powyższe nie podpada jednak pod dyspozycję art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy w rozpatrywanym tu rozumieniu. Wykonawcy w takim przypadku nie popełniają błędu w obliczaniu ceny polegającego na zastosowaniu błędnej stawki VAT – poszczególne części zamówienia wyceniają według swojego uznania oraz stosują do nich prawidłowe stawki podatkowe. Natomiast w ocenie składu orzekającego Izby, dopuszczalne jest w tym przypadku zapobieganie tego typu praktykom i rozważenie podstawy eliminacji takich ofert, w konkretnych stanach faktycznych, na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 3 Pzp, który stanowi o obowiązku odrzucenia oferty stanowiącej czyn nieuczciwej konkurencji.

Odnosnie opisanej powyżej porównywalności kalkulacji cenowych wykonawców, można powołać rozważania Izby zawarte w uzasadnieniu 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.”*

W związku z powyższym stwierdzić należy, iż oferty z odmiennie skalkulowaną ceną brutto, póki dotyczą tego samego zakresu zamówienia (czyli są zgodne z SIWZ), są jak najbardziej ekonomicznie i matematycznie porównywalne (jedne zawierają cenę niższą, a inne wyższą – do tego sprowadza się w istocie porównywalność ofert). O ich nieporównywalności decyduje dopiero stwierdzenie błędu w obliczeniu ceny stanowiącego podstawę do odrzucenia oferty – oferty podlegające odrzuceniu rzeczywiście są ofertami, które nie mogą zostać porównane z innymi w ramach danego postępowania.

Potwierdzeniem tezy o zakładanej przez ustawodawcę porównywalności ofert jako kwot, które wyda na sfinansowanie zamówienia zamawiający, a nie porównywania kalkulacji cenowych wykonawców, jest regulacja art. 91 ust. 3a ustawy, która stanowi: *jeżeli złożono ofertę, której wybór prowadziłby 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 dolicza do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami*. Tylko w tym miejscu ustawodawca oddzielnie przewidział i wyraźnie wyspecyfikował sytuację, w której na zamawiającym ciąży obowiązek obliczenia podatku VAT, który będzie musiał zapłacić, a więc uczynił to w odniesieniu do sytuacji bezpośrednio dotyczącej zobowiązań podatkowych zamawiającego. Wydatkiem, który zamawiający zapłaci z tytułu takiego „nabycia” stanowić 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 przewiduje, że zapłaci. Zamawiający ma więc wybrać ofertę z taką ceną, która sprawi, że zapłaci najmniej (czy to tylko sprzedawcy, czy też sprzedawcy i fiskusowi). W innych przypadkach niż opisany w ww. przepisie, należnego podatku od towarów i usług, inaczej niż w cenie ofert, zamawiający niejako za wykonawców płacić nie będzie.

Tym samym obowiązek prawidłowego ustalenia stawki VAT przez zamawiającego w przypadku opisanym hipotezą art. 91 ust. 3a Pzp, jako *de facto* określenie przewidywanych 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 ofert, nie mają żadnego znaczenia.

Na marginesie, rozpatrując konsekwencje dokonanej przez Sąd Najwyższy w ww. uchwałach z dnia 20 października 2011 r. interpretacji normy z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, można wskazać, iż przyjęcie jakiegokolwiek rozumienia błędu w obliczeniu ceny jako błędnej stawki VAT podanej w ofercie (zarówno któregośkolwiek rozumienia z wyżej opisanych, jak i innych, których skład orzekający Izby nie jest w stanie opisać i rozpoznać), nie usuwa szeregu negatywnych konsekwencji systemowych związanych z przenoszeniem 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). Ponadto prowadzi do szeregu praktycznych problemów związanych z prawidłowym przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia, związanych z obiektywną komplikacją przepisów podatkowych, których prawidłowe stosowanie często przekracza możliwości i kompetencje zamawiających.

Nie tylko decyzje zamawiających, ale samo orzecznictwo organów skarbowych, sądów administracyjnych, Izby oraz sądów okręgowych dostarcza setek przykładów odmiennych ocen podobnych stanów faktycznych i identyfikacji w takich przypadkach właściwych stawek VAT. Można przypuszczać, iż powyższe powodowane jest nie tylko znaczną komplikacją i niejasnościami przepisów podatkowych, ale także kierowaniem się przez organy orzekające w trakcie interpretowania i stosowania prawa zasadą *summum ius, summa iniuria*, i niedokonywania w odniesieniu do danych stanów faktycznych wykładni przepisów niedającej pogodzić się z zasadami współżycia społecznego (i innymi klauzulami k.c., na które przy ocenie czynności zamawiających mogą powoływać się sądy okręgowe i Izba, a systemowo nie mogą organy skarbowe i sądy administracyjne stosujące przepisy podatkowe i oceniające czynności podatników).

Powyższe sprzeczności w orzecznictwie łagodzone są różnicami w rozpatrywanych stanach faktycznych, a fakt ich powstawania w systemie stosowania prawa możliwy jest do zaakceptowania. Natomiast trudną do zaakceptowania 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 – cywilnym 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 prawa.

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. Zresztą, jak słusznie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 listopada 2007 r. (sygn. akt I SA/Łd 441/07) interpretacjami takimi nie jest związany również sam wykonawca

(podatnik): „*Interpretacje nie są źródłem prawa, nie są też źródłem obowiązków, stąd nie wiążą one podatników w ramach przedstawionego przez nich stanu faktycznego. Pismo rozstrzygające interpretacje nie jest rozstrzygnięciem władczym, nie ma także charakteru aktu stosowania prawa. Wydając postanowienie zawierające interpretację organ podatkowy nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej.*”

Konsekwentnie, biorąc pod uwagę, iż w identycznym stanie faktycznym, tj. w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania, 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 (zawierającą stawkę błędną). 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 mogą 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 zadecydować 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.

Przy czym 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 (a szczególnie indywidualnych interpretacji 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, zawsze taka sama dla tego samego stanu faktycznego (nie ma dwóch różnych i jednocześnie prawidłowych stawek VAT dotyczących tego samego przedmiotu opodatkowania, za wyjątkiem sytuacji wyjątkowych, przewidywanych w przepisach). Natomiast kontrowersje przy jej ustaleniu nie wynikają przeważnie z niemożności ustalenia danego stanu faktycznego, ale powodowane są znaczą komplikacją przepisów podatkowych i związanymi z tym trudnościami z kwalifikacją zastanego stanu faktycznego w ich świetle. Należy przy tym zaznaczyć, iż większość sporów z tym związanych wcale nie dotyczy zastosowania takiej czy innej stawki podatku do całościowo, łatwo identyfikowalnego asortymentu czy przedmiotu zamówienia, ale ogniskuje się wokół szeregu drobnych i skomplikowanych zagadnień statystyczno-prawnych, związanych z kwalifikacją danej dostawy czy usługi, a przeważnie ich części lub szczególnej konfiguracji, warunkujących przyjęcie prawidłowej wysokości opodatkowania.

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, Izbę i sądy okręgowe. 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 stawki podstawowej. Tak więc zamawiający na dalszych etapach realizacji zamówienia i jego rozliczania przyjmował już faktury z uwidocznioną stawką VAT, taką jak ta, która posłużyła mu do eliminacji innej oferty jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. 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. Niejednokrotnie 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...).

Bardzo często występują również sytuacje, gdy w ofertach weryfikowana była i egzekwowana stawka podatku VAT wynikająca z aktualnie obowiązujących przepisów, gdy ekonomicznie należało już „obliczyć” cenę według stawki innej, tj. przyjąć stawkę taką jaka będzie „płacona” w trakcie realizacji zamówienia, a przynajmniej w kalkulacji cenowej uwzględnić prawdopodobieństwo jej podniesienia. Należy przy tym zaznaczyć, iż na wysokość opodatkowania, tj. zastosowania właściwej stawki podatku wpływają nie tylko zmiany ustawowe zasadniczo zmieniające zakresy czynności opodatkowanych czy sam rodzaj stawek. Zmiany takie przeważnie dokonywane są przez permanentne nowelizacje przepisów wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług oraz zmiany klasyfikacji statystycznych. Przepisy te zmieniają się średnio kilkadziesiąt razy w ciągu roku i można zaryzykować twierdzenie, że szczególnie wielkie, złożone i czasochłonne zamówienia zawsze w jakimś stopniu będą nimi dotknięte.

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 nowelizacji przepisów podnoszących stawkę opodatkowania dla danego przedmiotu na 22% usiłował podnieść (aneksować) cenę umowną o odpowiednią różnicę stawek (czemu Sąd Okręgowy w swoim wyroku się przeciwstawił).

Niewątpliwie ciekawym przykładem i przyczynkiem dla opisanego znaczenia VAT podawanego w ofercie i kwalifikacji błędów z tym związanych, jest poruszona już kwestia, czy w ramach weryfikacji powyższego, należy za prawidłowe przyjmować stawki obowiązujące w dniu składania ofert czy stawki, które będą stosowane w trakcie realizacji zamówienia (przypadek zmiany przepisów i odłożenia w czasie ich wejścia w życie).

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 np. wadami typu: 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 przesądzenie na temat „cenotwórczych” elementów wynagrodzenia jako idealnie obowiązujących w całym okresie realizacji zamówienia według przyjętych nie wiadomo na jakiej podstawie założeń... *etc.*

Powyższe przykłady stanowią opis jedynie części praktycznych konsekwencji dokonanej przez Sąd Najwyższy wykładni przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Konsekwencji, które niejako dotknęły niniejszego zamawiającego, zmuszonego do weryfikacji stawek VAT w ofertach złożonych w przedmiotowym postępowaniu.

W kontekście opisanych wyżej praktycznych problemów, jakich mogą doświadczać i doświadczać zamawiający w trakcie oceny ofert w zakresie wskazanych w nich stawek VAT, a także wykonawcy w związku z niepewnością co do ich prawidłowego przygotowania, przy jednoczesnym wskazanym wyżej braku podatkowego i zobowiązaniowego znaczenia stawki VAT podawanej w ofertach, weryfikację ofert w tym zakresie należy rozpatrywać raczej nie w kontekście jakichkolwiek „uprawnień” zamawiających potwierdzonych przez Sąd Najwyższy ww. uchwałach z dnia 20 października 2011 r., ale nieracjonalnych i kłopotliwych obowiązków prowadzących postępowania o udzielenie zamówienia. Tym bardziej, iż na zasadzie art. 36 ust. 1 pkt 12 ustawy zamawiający może ustalić w treści SIWZ obowiązujący wykonawców algorytm w obliczaniu ceny również w odniesieniu do podatku VAT i w ten sposób podatek ten weryfikować już w ofertach, jeżeli uznawał to za pożądane (np. w przypadku niektórych postaci kosztorysów ofertowych). Dla zabezpieczenia interesów i „uprawnień” zamawiającego w tym zakresie nie jest więc wcale niezbędne dokonywanie generalnej wykładni art. 89 ust. 1 pkt 6 jako zawsze odnoszącego się do błędnej stawki VAT wskazanej w ofercie, skoro swoje interesy w tym zakresie mógłby zabezpieczyć przez stosowne postanowienia SIWZ. Taka wykładnia przepisu była również zbędna w świetle opisanych wyżej zasad porównywania i porównywalności ofert. Tym bardziej, iż przypadki rzeczywistego zaniżenia (i tylko zaniżenia) podatku VAT i jego realny ekonomiczny wpływ na poziom ceny ofertowej, w tym również w celu osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, mogłyby podlegać weryfikacji w ramach dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 3 lub 4 Pzp

(instytucje czynu nieuczciwej konkurencji i rażąco niskiej ceny), bez konieczności weryfikowania i „penalizowania” wszystkich błędów w stawkach VAT podawanych w ofertach.

Pozostawiając zasygnalizowane wyżej kwestie nierozstrzygniętymi, wskazać należy, iż niewątpliwie znacznym uproszczeniem oraz ułatwieniem dla zamawiających i wykonawców – ułatwieniem prowadzenia postępowań i oceny ofert, a z drugiej strony ułatwieniem ubiegania się o udzielenie zamówienia – byłoby przyjęcie, że błędna stawka podatku VAT podana w ofercie, sama przez się (tzn. bez dodatkowych i wyraźnych zastrzeżeń w SIWZ w tym zakresie), w ogóle nie stanowi błędu w obliczeniu ceny, o którym mowa art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w jakimkolwiek rozumieniu. Powyższe dodatkowo skutkowałoby osiągnięciem większej spójności systemu prawnego i orzecznictwa, a przede wszystkim byłoby możliwe do uzasadnienia na drodze koherentnej i logicznie poprawnej wykładni ww. przepisu.

Jednakże Sąd Najwyższy w ww. uchwałach z dnia 20 października 2012 r. stanął na stanowisku odmiennym – według Sądu Najwyższego określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp). Tym samym błędna stawka podatku od towarów i usług podana w ofercie stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Jakkolwiek w świetle uzasadnień ww. uchwał niejasne pozostaje w jaki sposób błędną stawkę VAT Sąd Najwyższy dokładnie zakwalifikował (czy ma to być błąd w obliczeniu ceny ekonomiczny czy prawny, czy może rozpoznano i przyjęto jakieś inne rozumienie tego pojęcia), uchwały powyższe, co do znaczenia wyrażonej w nich tezy, pozostają jasne i precyzyjne. Nie mają co prawda statusu zasady prawnej, niemniej jednak oddziałują siłą instancyjnego autorytetu. Pomimo opisanych wyżej względów i argumentów przemawiających za nietrafnością rozważań i stanowiska Sądu Najwyższego, skład orzekający Izby uznaje, iż ww. uchwały winien stosować i według nich orzekać, a problemy z tym związane może jedynie sygnalizować, co też powyżej uczynił.

Tym samym konieczne staje się badanie prawidłowości stawek podatku od towarów i usług podawanych w ofertach wykonawców.

Jednakże takiemu badaniu i jego wynikom, należy nadawać możliwe najbardziej racjonalny wymiar i znacznie, łagodząc w tym zakresie stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone ww. uchwałach, według którego dla kwalifikacji błędu w obliczeniu ceny nie ma żadnego znaczenia geneza, wymiar czy skala stwierzonego uchybienia. Np. nie do pogodzenia z racjonalnością ustawodawcy, w kolejnych nowelizacjach przepisów Pzp dążącego do odformalizowania oceny ofert i ich odrzucania na podstawie drobnych błędów, a także postulatem celowego stosowania i interpretowania prawa, byłoby dopuszczanie do sytuacji, w których, dla przykładu, najkorzystniejsze, realne i rzetelnie skalkulowane oferty, odrzucane były z powodu błędów nieistotnych i znikomych (tzw. *kazus lamp* na obwodnicy Wrocławia może się łatwo powtórzyć również w odniesieniu do stawek VAT podawanych w ofertach).

Ponadto na marginesie wskazać można na pewne dostępne samym zamawiającym i wykonawcom sposoby łagodzenia skutków generalnego stosowania dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp do stawek VAT podawanych w ofertach. Np. postulować można, aby zamawiający rezygnowali ze zwyczajowo żądanego w specyfikacjach istotnych warunków zamówienia, żądania rozbijania cen podawanych w ofertach na kwoty netto i brutto, czy podawania stosowanych stawek. Tego typu informacje w ofertach, przeważnie nie są im w ogóle potrzebne. Natomiast wykonawcy w przypadku żądań zamawiającego, podania tego typu informacji i jednoczesnej niepewności, co do obowiązującej w tym zakresie stawki VAT, mogą podać jedną cenę ofertową (tzw. cenę brutto) w różnych rozbiciach (na cenę netto i podatek) deklarując, iż zawiera ona wszelkie podatki w jakiegokolwiek wynikającej z aktualnych czy w przyszłości obowiązujących przepisów wysokości, pozostaje prawidłowo obliczona i taka sama dla jakiegokolwiek stawki podatkowej, którą przy jej obliczeniu mogliby uwzględnić. Przy czym zastrzec należy, iż poza oceną Izby pozostaje w tym przypadku ewentualna kwalifikacja żądań zamawiającego w przedmiocie informacji podawanych w ofercie i sposobu jej przygotowania. Innymi słowy, czy tak przygotowana oferta – zabezpieczona w ten sposób przed możliwością stwierdzenia błędu w obliczeniu ceny i odrzuceniem na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 – nie zostanie jednocześnie uznana za niezgodną z treścią SIWZ i odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp.

W związku z powyższym, rozpoznając przedmiotowe odwołanie Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła prawidłową stawkę podatku VAT w odniesieniu do zamawianego świadczenia. Izba stwierdziła w tym zakresie, iż zastosowana przez odwołującego stawka VAT 8% jest zgodna z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

Bezsporne pomiędzy stronami i nie budzące żadnych kontrowersji interpretacyjnych, pozostaje, że w odniesieniu do opodatkowania robót budowlanych związanych z budownictwem mieszkaniowym, zastosowanie znajduje preferencyjna stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8 % – na podstawie przepisów powołanych i przytoczonych w uzasadnieniu odwołania. Kontrowersją i sporem objęte jest w tym przypadku zastosowanie ww. stawki do wykonania przyłącza kanalizacji sanitarnej z budynkiem mieszkalnym związanej.

Jak trafnie wskazano w uzasadnieniu wyroku Izby z dnia 17 października 2011 r., sygn. akt: KIO 2138/11: *„...stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych ma dwójakie źródło. Może mieć swoje oparcie bezpośrednio w ustawie na skutek uznania, iż dla określonych dostaw lub czynności ustawa o podatku od towarów i usług wprost przewiduje stawki preferencyjne. Może ponadto być wynikiem stosowania, wypracowanej przez praktykę i orzecznictwo, zasady jednolitego przedmiotu opodatkowania.”*

Generalnie, zagadnienie zastosowania jednolitej stawki VAT właściwej dla dominującego świadczenia, do wszelkich świadczeń ze świadczeniem głównym związanych, w tym również w odniesieniu do przyłączy budowlanych, jest przedmiotem szeregu kontrowersji orzeczniczych, m.in. w orzecznictwie

sądów administracyjnych (*vide*: wyrok NSA powoływany w odwołaniu, a z drugiej strony wyrok NSA z dnia 8 marca 2011 r. sygn. I FSK 368/10, wyrok NSA z dnia 27 września 2011 r. sygn. I FSK 1387/10, wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2012 r. sygn. I FSK 1189/11 – powoływane przez zmawiającego). Ponadto, w uzasadnieniach wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego nie odnoszących się do kwestii opodatkowania przyłączy budowlanych, ale bardziej generalnie do zasady jednolitego opodatkowania, wskazywano m.in.:

- wyrok z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. akt I FSK 1512/07 – *„Podział czynności opodatkowanych VAT dokonywanych na terytorium kraju ma charakter dychotomiczny - czynność stanowi albo dostawę towarów albo świadczenie usług. (...) W sytuacji, gdy czynność ma charakter kompleksowy, o jej istocie, a zarazem wysokości stawki VAT, powinna przesądzać czynność główna.”*

- wyrok z dnia 28 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 958/10 – *„...traktowanie odrębnych świadczeń jako jednego świadczenia złożonego ma charakter wyjątkowy, stanowiący odstępstwo od zasady odrębnego opodatkowania każdego świadczenia według właściwej dla niego stawki podatku”*.

Ponadto jak wskazał Sąd Okręgowy w Poznaniu w wyroku z dnia 9 czerwca 2006 r., sygn. akt II Ca 642/06 – *jeżeli przedmiot zamówienia ma różnorodny charakter, powinna być przyjęta stawka podatku VAT dla tego przedmiotu, który nadaje całości zasadniczy charakter*.

W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne i niezależne (*vide*: wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24 i przywołane tam orzecznictwo). Jednakże transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości UE jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy, albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (*vide*: wyrok TS UE w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, pkt 17).

W świetle powyższego, a także wobec cytowanej wyżej regulacji art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, odwołującej się przy określeniu podstawy opodatkowania do kwota obejmującej całość świadczenia należnego od nabywcy, dla zastosowania właściwej stawki podatku (w tym jednej stawki VAT dla całego świadczenia), koniecznym staje się ustalenie, czy sprzedaż taką należy uznać za jedno świadczenie opodatkowanie jednolicie czy też

świadczenia w rozumieniu przepisów podatkowych rozdzielne, podlegające odrębnemu opodatkowaniu.

W rozpatrywanym przypadku, wobec zastanych postanowień SIWZ, w ocenie Izby przedmiot zamówienia stanowi wykonanie robót budowlanych polegających na wykonaniu remontu budynków mieszkalnych (konkretnie adaptacji lokali użytkowych na lokale mieszkalne), a budowa kilkunastu metrów przyłącza kanalizacyjnego pozostaje ich integralną częścią, funkcjonalnie związaną z prowadzoną adaptacją, nie mającą zasadniczo odrębnego charakteru i znaczenia. Ponadto obejmuje niewielki zakres rzeczowy i finansowy robót.

W świetle powyższego, wyodrębnienie budowy przyłącza jako odrębnego świadczenia, opodatkowanego oddzielnie byłoby sztuczne i niecelowe, a odrzucanie ofert z powodu braku jego oddzielnego „opodatkowania” – nieuzasadnione.

W związku z powyższym dla całości świadczenia, w tym również budowy przyłącza kanalizacyjnego dla jednego z lokali, za właściwą uznano stawkę VAT wysokości 8%.

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 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). Nie zasądzone kosztów zastępstwa procesowego na rzecz odwołującego w związku z brakiem przedłożenia rachunku potwierdzającego ich poniesienie, o którym mowa ww. przepisach.

.....

