

Sygn. akt: KIO 125/11

WYROK
z dnia 1 lutego 2011 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Izabela Kuciak
Piotr Kozłowski
Sylwester Kuchnio

Protokolant: Małgorzata Wilim

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 1 lutego 2011 r. w Warszawie odwołania wniesionego przez **Firma Budowlana "KUBOT" sp. j. Antoni i Małgorzata Kubot, 63-600 Kępno, Mianowicie 1k**, od czynności zamawiającego, którym jest **Gmina Łęka Opatowska, 63-645 Łęka Opatowska, ul. Akacyjowa 4**

orzeka:

1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej i czynności odrzucenia oferty Odwołującego oraz powtórzenie czynności badania i oceny ofert.

2. Kosztami postępowania obciąża Gminę Łęka Opatowska, 63-645 Łęka Opatowska, ul. Akacyjowa 4 i nakazuje:

- 1) zaliczyć na rzecz Urzędu Zamówień Publicznych koszty w wysokości 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) z kwoty wpisu uiszczanego przez **Firmę Budowlaną "KUBOT" sp. j. Antoni i Małgorzata Kubot, 63-600 Kępno, Mianowicie 1k**,

- 2) dokonać wpłaty kwoty 13 600 zł 00 gr (słownie: trzynaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) przez **Gminę Łęka Opatowska, 63-645 Łęka Opatowska, ul. Akacyjowa 4** na rzecz **Firmy Budowlanej "KUBOT" sp. j. Antoni i Małgorzata Kubot, 63-600 Kępno, Mianowicie 1k**, stanowiącej uzasadnione koszty strony poniesione z tytułu wpisu od odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198 a ust. 1 i 198 b 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 **Kaliszu**.

Przewodniczący:

.....

Członkowie:

.....

.....

UZASADNIENIE

Zamawiający prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest „budowa świetlicy z zapleczem socjalno-gospodarczym w miejscowości Marianka Siemieńska o powierzchni użytkowej 95,69 m²”. Ogłoszenie o zamówieniu zostało zamieszczone w dniu 15 grudnia 2010 r. w Biuletynie Zamówień Publicznych Nr 359955-2010.

Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności odrzucenia jego oferty, zarzucając Zamawiającemu naruszenie następujących 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 Pzp”: art. 89 ust. 1 pkt 6, art. 7, art. 2 ust. 1 pkt 1 i 13, art. 14 w zw. z art. 60, 61 §1 oraz 66 § 1 k.c. Wykonawca wniósł o nakazanie: unieważnienia wyboru oferty najkorzystniejszej, unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego, przeprowadzenia ponownie czynności badania i oceny ofert i wyboru oferty najkorzystniejszej, z uwzględnieniem oferty Odwołującego oraz zasądzenie kosztów postępowania odwoławczego od Zamawiającego na rzecz Odwołującego według norm prawem przepisanych.

Odwołujący podnosi, iż zgodnie z art. 91 ustawy Pzp Zamawiający wybiera ofertę najkorzystniejszą na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w SIWZ. W niniejszym postępowaniu kryterium oceny stanowiła cena. Zgodnie natomiast z art. 2 pkt 1 ustawy Pzp przez cenę należy rozumieć cenę w pojęciu określonym art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.) Z powyższego wynika, iż porównaniu w każdym postępowaniu w sprawie udzielenia zamówienia publicznego podlegają ceny brutto.

Ponadto, analiza przepisów art. 103, 106, 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm.) prowadzi do wniosku, iż wykonawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług i to na wykonawcy ciąży obowiązek określenia prawidłowej stawki podatku VAT.

Biorąc pod uwagę, iż w przedmiotowym postępowaniu zastosowanie znajduje szczególnie reżim zawierania umowy, Odwołujący podkreśla, iż zgodnie z ustawą Pzp wszelkie dane zawarte w ofertach wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia publicznego podlegają ocenie pod kątem spełnienia warunków prawa na dzień otwarcia ofert. Dodatkowo, zgodnie z art. 14 ustawy Pzp, do czynności zamawiającego i wykonawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. Do oferty składanej przez wykonawcę zastosowanie znajdują zatem przepisy art. 66 i następane k.c. Podstawowa w tym zakresie norma art. 66 k.c. wskazuje, iż oferta składana przez wykonawcę w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, jak każde oświadczenie woli mające stanowić ofertę, musi zawierać istotne postanowienia przyszłej umowy. Powołując się na art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy Pzp nie ulega zatem wątpliwości, iż istotnym postanowieniem każdej umowy w sprawie zamówienia publicznego jest cena. Przez cenę w reżimie zamówień publicznych, należy natomiast rozumieć cenę

brutto - z uwzględnioną stawką podatku VAT. Uznać zatem należy, iż Wykonawca składając ofertę w przedmiotowym postępowaniu obowiązany był wskazać w niej, zgodnie z art. 66 k.c., cenę proponowaną za wykonanie danego zamówienia publicznego. Cena ta miała uwzględniać przy tym stawkę podatku od towarów i usług. Odwołujący konsekwentnie stoi na stanowisku, iż za stawkę prawidłową należy uznać stawkę obowiązującą na dzień otwarcia ofert, gdyż oferta, jak każde oświadczenie woli jest, zgodnie z art. 61 k.c., skutecznie złożona w chwili gdy doszła do adresata w taki sposób, iż ten mógł zapoznać się z jego treścią. W reżimie zamówień publicznych oferta jest więc skutecznie złożona z chwilą zapoznania się z jej treścią przez Zamawiającego w trakcie oficjalnego otwarcia ofert. W dniu otwarcia ofert stawka podatku VAT wynosiła 22%, zgodnie z ustawą o podatku od towarów i tę stawkę podatku należy uznać za prawidłową.

Odnosząc się do faktu, iż w dniu otwarcia ofert znany był już termin wejścia w życie ustawy zmieniającej stawki podatku VAT, Wykonawca podkreśla, iż jak wynika z wyżej przedstawionej argumentacji, okoliczność ta nie mogła mieć znaczenia dla ustalenia oferowanej ceny. Zamawiający w SIWZ nie wskazał wyraźnie, jaką stawkę podatku wykonawcy są zobowiązani zastosować, obliczając cenę. Tym samym uznać należy, iż Zamawiający pozostawił decyzję w tym zakresie wykonawcom, ci zaś nie mogli zastosować przepisów prawa, które nie obowiązywały na dzień otwarcia ofert. Wydaje się, iż Zamawiający zapomina, iż przepisy prawa stosuje się dopiero od momentu ich wejścia w życie, a nie od chwili ich ogłoszenia. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. 2010 r. Nr 17 poz. 95) akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Natomiast w art. 5 ww. aktu ustawodawca wskazuje, iż przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Tak więc opublikowaną w Dz. U. Nr 238 poz. 1578 ustawę z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej można stosować od chwili jej wejścia w życie tj., zgodnie z zawartym w niej art. 47, od dnia 1 stycznia 2011 r. Jednocześnie ustawie tej nie nadano wstecznej mocy obowiązującej, czym wykluczono możliwość stosowania jej norm do stanów prawnych powstałych przed jej wejściem w życie.

Ogłoszenie ustawy jest warunkiem jej wejścia w życie, jednakże absolutnie zakazane jest stosowanie ustaw w okresie *vacatio legis* - między ich ogłoszeniem a wejściem w życie. Czas ten, ma bowiem jedynie umożliwić wszystkim podmiotom prawa zapoznanie się z nowelizacją i przygotowanie na zmiany nią wprowadzane. Okres *vacatio legis* jest podstawowym warunkiem zachowania zasady pewności prawa, która z kolei jest podstawową zasadą urzeczywistniającą wyrażoną w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ideę demokratycznego państwa prawnego.

Wykonawca w przedmiotowej sprawie, wiedząc o zbliżającej się zmianie ustawy o podatku od towarów i usług nie mógł zrobić nic więcej, niż zastosować w składanej ofercie stawkę podatku

obowiązującą w chwili otwarcia ofert. W tym momencie wyłącznie obowiązującą była stawka 22%. Informację o nowelizacji przepisów ustawy, powinien jednak, zdaniem Wykonawcy, wziąć pod uwagę rządzący postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego, czyli Zamawiający. Wiedząc, iż zmiana stawki podatku VAT nie powoduje automatycznie zmiany wynagrodzenia wykonawcy winien rozważyć dopuszczalność zmiany zawartej umowy ze względu na tę okoliczność i dać temu wyraz w odpowiednich postanowieniach SIWZ. Natomiast w przypadku, gdy Zamawiający takiej zmiany nie dopuszcza, zmiana stawki podatku nie zarzuca na koszty przez niego poniesione, lecz obciąża Wykonawcę, zmniejszając należne mu wynagrodzenie netto. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, wykonawca będzie zobowiązany zastosować stawkę podatku VAT obowiązującą w chwili wystawiania faktury.

Tak przedstawione stanowisko odwołującego się Wykonawcy potwierdza Urząd Zamówień Publicznych w pkt VI opinii prawnej z dnia 14 października 2010 r. Dodatkowo Wykonawca zwraca uwagę na najnowsze orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej w zakresie wykładni wskazanego art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, sprowadzające się do ustalenia, iż błąd w obliczeniu ceny może odnosić się do omyłek rachunkowych lub rzeczowych związanych ze sposobem wyceny przedmiotu świadczenia (podstawy wyliczenia, nieobjęcia nim wszystkich elementów, kompletności i prawidłowości wyliczeń itp.), a nie do wynikającej z przepisów prawa podatkowego stawki VAT, co do której zastosowania, naliczenia i odprowadzenia podejmują świadome decyzje przedsiębiorcy prowadzący profesjonalną działalność gospodarczą, czyniąc to pod rygorem odpowiedzialności za nieprawidłowości w tym zakresie, z odpowiedzialnością karnoskarbową włącznie (wyrok KIO z dnia 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 629/10, wyrok KIO z dnia 31 maja 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 887/10, sygn. akt KIO/UZP 905/10, wyrok KIO z dnia 18 czerwca 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1053/10, wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1280/10, wyrok KIO z dnia 23 sierpnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1667/10, wyrok KIO z dnia 6 września 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1779/10, wyrok KIO z dnia 20 października 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 2194/10, wyrok KIO z dnia 15 stycznia 2009, sygn. akt KIO/UZP 1514/08.

Ponadto Odwołujący wskazuje, iż Zamawiający posługuje się swoistą logiką, gdyż jak wynika z treści uzasadnienia odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający dopuszczał pełną dowolność w zakresie stosowanych stawek VAT, gdy stwierdza: „*Żaden przepis prawa jak również zapisy SIWZ nie zobowiązywały Wykonawców do bezwzględnego stosowania stawki VAT w wysokości obowiązującej w dacie sporządzenia oferty*”, tym samym, *a contrario*, żaden przepis prawa, zdaniem Zamawiającego, nie zabraniał zastosowania stawki obowiązującej w dacie sporządzenia oferty. Mimo takiego stanowiska Zamawiający negatywne konsekwencje wyciągnął w stosunku do oferentów stosujących stawkę podatku VAT wynikającą z obowiązujących przepisów prawa. W uzasadnieniu Zamawiający posłużył się sformułowaniem: „*Brak skutecznego udowodnienia podstaw zastosowania w obliczeniu ceny ofert - 22% wysokości podatku VAT jako stawki właściwej w niniejszym postępowaniu - skutkować musi odrzuceniem oferty poprzez uznanie, iż oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny*”. Należy więc uznać, iż w opinii Zamawiającego, to na Wykonawcy ciąży obowiązek „skutecznego” przekonania

go do stosowania obowiązujących przepisów prawa. Wykonawca pragnie podkreślić, iż jest to pierwszy przypadek w jego długoletniej działalności gospodarczej, by organ władzy publicznej formułował żądanie przeprowadzenia dowodu na okoliczność obowiązywania przepisów prawa. Procesowi dowodzenia podlegają okoliczności faktyczne i to tylko w zakresie, w jakim są sporne, a za takie, zdaniem Odwołującego, nie można uznać przepisów powszechnie obowiązujących.

Dodatkowo, zdziwienie budzi absolutne przekonanie Zamawiającego o tym, że w momencie powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług będzie obowiązywała 23% stawka tegoż podatku. Niestety, nie znajduje ono potwierdzenia w obowiązujących rozwiązaniach prawna. Otóż, podatek VAT rozliczany jest w okresach miesięcznych i w stosunku do przepisów regulujących opodatkowanie tym podatkiem nie znajduje zastosowania zasada niezmienności przepisów w trakcie roku podatkowego (dotycząca np. podatków dochodowych), *de facto* ustawodawca przepisy ustawy o podatku od towarów i usług może zmieniać w każdym czasie, stąd też w przypadku ceny ryczałtowej, to wykonawca ponosi ryzyko zmiany stawki w zakresie podatku od towarów i usług, a w przedmiotowym postępowaniu w sprawie udzielenia zamówienia publicznego obowiązuje właśnie wynagrodzenie ryczałtowe (rozdział 17 pkt 3 SIWZ). Tym samym, Zamawiający przyjmując formę rozliczenia ryczałtowego, wykluczył możliwość żądania przez wykonawcę podwyższenia należnego wynagrodzenia. Oznacza to, iż po stronie Zamawiającego nie powstaną żadne negatywne konsekwencje związane ze zmianą ustawy o podatku od towarów i usług. Zamawiający będzie w przypadku ceny ryczałtowej zobowiązany wyłącznie do zapłacenia wskazanej w ofercie ceny brutto i Odwołujący nie będzie mógł podnosić skutecznie roszczeń.

Na podstawie dokumentacji postępowania Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła co następuje:

W rozdziale 17 SIWZ, dotyczącym sposobu obliczenia Zamawiający postanowił, że *„wykonawca zobowiązany jest wycenić cały przebieg robót budowlanych przewidzianych w projekcie budowlanym, SIWZ oraz załączonych przedmiarach robót oraz przewidzieć wszystkie okoliczności mające jakikolwiek wpływ na realizację robót oraz cenę oferty. (...) Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, na wykonawcy spoczywa poprawne naliczenie podatku VAT, który należy uwzględnić w cenie oferty brutto. (...) Wyliczona cena ofertowa brutto stanowić będzie wynagrodzenie ryczałtowe za realizację całego przedmiotu zamówienia (...)”* Jednocześnie we wzorze oferty Zamawiający określił, że cena ofertowa zawiera podatek VAT, przy czym wskazanie stawki tego podatku pozostawił wykonawcy.

Odwołujący w swojej ofercie oświadczył, iż *„cena zawiera podatek VAT w wysokości 22%.”*

W tych okolicznościach, w dniu 3 stycznia 2011 r. Zamawiający wezwał Odwołującego do złożenia wyjaśnień, żądając *„udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:*

- 1. Przy zastosowaniu jakich norm prawnych Wykonawca ustalił 22% wysokość stawki podatku VAT w cenie oferty brutto na wykonanie zamówienia, którego przedmiotem jest wykonanie budowy z terminem zakończenia 15.07.2011 roku?*
- 2. Czy wykonawca w razie wyboru jego oferty z 22% podatkiem VAT liczył na:*

- a) *dostosowanie treści zawieranej umowy do nowych regulacji VAT poprzez zwiększenie wysokości ceny oferty brutto?*
- b) *dostosowanie treści zawieranej umowy do nowych regulacji VAT poprzez pozostawienie w zawieranej umowie niezminionej wysokości ceny ofertowej brutto obniżając jednocześnie wyliczoną w kosztorysie ofertowym cenę netto.”*

Pismem z dnia 7 stycznia 2010 r. Odwołujący udzielił odpowiedzi na zadanie pytania, stwierdzając, że zastosowana stawka podatku VAT jest stawką obowiązującą na dzień otwarcia ofert. Ponadto, Odwołujący zwrócił uwagę, iż „*niedopuszczalnym jest stawianie przez zamawiającego sugestyjnego pytania czego wykonawca oczekiwał stosując daną stawkę podatku. Przedsiębiorca stosując przepisy powszechnie obowiązujące na nic nie liczy lecz wywiązuje się z nałożonych na niego zobowiązań. Wykonawca, jako sprzedawca towarów i usług, będący płatnikiem podatku VAT, jest bowiem zobowiązany do prawidłowego zastosowania, naliczenia i odprowadzenia stawki podatku. Co więcej, to przedsiębiorcę bezpośrednio obciążają konsekwencje nieprawidłowości w tym zakresie (z odpowiedzialnością karnoskarbową włącznie).*”

W uzasadnieniu decyzji o odrzuceniu oferty odwołującego się Wykonawcy Zamawiający wskazał, iż „*wykonawcy ustalając wysokość stawki podatku VAT nie zastosowali się do wymogów Rozdziału 17 SIWZ (...) Bezsportnym jest, że zastosowanie właściwej wysokości stawki podatku VAT winno wynikać z odpowiednich ustanawiających ją przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem Zamawiającego opublikowanie w Dz. U. Nr 238 poz. 1578 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, która w art. 19 wprowadza zmianę ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług jest okolicznością mającą wpływ na ustalenie ceny oferty z właściwą w niniejszym postępowaniu – 23% wysokością stawki podatku VAT. Żaden przepis prawa jak również powyższe zapisy SIWZ nie zobowiązywały Wykonawców do bezwzględnego zastosowania stawki podatku VAT w wysokości obowiązującej w dacie sporządzenia oferty. Brak udowodnienia podstaw zastosowania w obliczeniu ceny oferty – 22% wysokości podatku VAT jako stawki właściwej w niniejszym postępowaniu – skutkować musi odrzuceniem oferty poprzez uznanie, iż oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny.*”

W tych okolicznościach Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje:

Materiał dowodowy w sprawie pozwala na stwierdzenie, że stawka podatku od towarów i usług nie została wprost określona w postanowieniach SIWZ. Powyższe oznacza, że Zamawiający nie wprowadził w SIWZ żadnych reguł dotyczących sposobu obliczania ceny, w odniesieniu stawki podatku od towarów i usług. Z pewnością za takie wytyczne nie mogą być uznane postanowienia rozdziału 17 SIWZ, zgodnie z którymi „*wykonawca zobowiązany jest wycenić cały przebieg robót budowlanych przewidzianych w projekcie budowlanym, SIWZ oraz załączonych przedmiarach robót oraz przewidzieć wszystkie okoliczności mające jakikolwiek wpływ na realizację robót oraz cenę oferty.*” Cytowane postanowienie dotyczy bowiem aspektu ceny w ujęciu przedmiotu zamówienia. Idąc dalej,

kolejne regulacje w tym przedmiocie, mówiące o tym, że „zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, na wykonawcy spoczywa poprawne naliczenie podatku VAT, który należy uwzględnić w cenie oferty brutto” zdaje się wręcz przerzucać na wykonawcę obowiązek poprawnego naliczenia podatku VAT, zaś odwołanie się do regulacji podatkowych w tym względzie potwierdza prezentowane stanowisko, bowiem zgodnie z art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług, to na wykonawcy ciąży obowiązek obliczenia i wpłacenia podatku w odpowiednim terminie. W tej sytuacji Zamawiający, który w specyfikacji nie przedstawił swoich wymagań dotyczących stawek podatku powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy.

Dodatkowo wskazać należy, iż uzasadnieniem dla braku podstaw do zakwalifikowania niniejszego stanu faktycznego jako błędu w obliczeniu ceny, przemawiają również następujące okoliczności, na które wskazał skład orzekający Izby w wyroku z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. akt KIO 1280/10:

1. W pierwszym rzędzie należy dostrzec, że cena jest nieodłącznym elementem oferty. O ile bowiem oferta stanowi złożone w sposób wiążący wobec drugiej strony oświadczenie woli zawarcia umowy na konkretnych warunkach (vide: art. 60 i 66 k.c.), to należy przyjąć, że cena jest zasadniczym elementem oferty. Nie ulega dalej wątpliwości, że w postępowaniu, którego celem jest doprowadzenie do zawarcia umowy w sprawie o zamówienie publiczne wykonawca posiada względnie niewielki stopień wpływu na przedmiot tego postępowania – ten bowiem określa SIWZ, natomiast cena jest tym elementem oferty, który w zasadzie w całości jest objęty sferą dyspozytywności wykonawcy (wyjąwszy teoretyczną jedynie sytuację, gdy będziemy mieli do czynienia z ceną sztywną, w rozumieniu 537 § 1 k.c.). Trzeba dalej podkreślić, że podatek od towarów i usług jest elementem ceny, tym samym zastosowanie właściwej stawki podatku objęte jest sferą dyspozytywności wykonawcy. W związku z tym należy przyjąć, że cena podlega kontroli zamawiającego tylko w takim zakresie, jaki wynika wprost z przepisów prawa.

Istotne wskazówki w odniesieniu do ceny, jej charakteru a także znaczenia w jej ustaleniu podatku od towarów i usług, na gruncie postępowania w sprawie o zamówienie publiczne, dotyczące robót budowlanych, zawarte zostały w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., w sprawie o sygn. III CZP 54/06, wydanej w wyniku zapytania prawnego budzącego poważne wątpliwości, gdzie Sąd ten wskazał, iż postawione pytanie należy rozważać w szerszym kontekście dotyczącym zagadnienia wpływu zmian podatku VAT na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny (wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki VAT. Uwagi poczynione przez ten Sąd zdają się nie tracić swego znaczenia w odniesieniu do charakteru stawki podatku od towarów i usług w ustaleniu ceny i cenotwórczego charakteru tego podatku. Sąd ten uznał, że nie tracą na aktualności w odniesieniu do postępowania o

zamówienie publiczne oraz ceny ofertowej w tym postępowaniu poglądy wyrażone w orzecznictwie, zgodnie którymi:

- „*podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT.;*”
- „*(...) o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku.*”;
- *w ramach swobody umów (art. 353¹ k.c.) strony mogą określić cenę, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą się również swobodnie umówić co do tego, czy podatek VAT będzie, czy też nie będzie stanowić elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej usługi, zależy od treści umowy zawartej przez strony.*”;
- *„art. 1 ust. 2 ustawy o cenach z 1982 r. umożliwił przerwucenie w umowie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usług, jednak przepis ten nie stanowił podstawy prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku”.*

Podkreślił dalej Sąd Najwyższy w uchwale, iż „*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 rozważania Sądu Najwyższego potwierdzają, że cena, w skład której wchodzi przecież podatek od towarów i usług (kwota tego podatku ustalona w wyniku zastosowania właściwej stawki) jest kategorią w pełni umowną, podlegającą dyspozycji wykonawcy, który składa ofertę i na rzecz którego będzie dokonywana zapłata za wykonanie zamówienia. Wniosek powyższy znajduje wprost umocowanie w brzmieniu art. 14 oraz 139 ust. 1 ustawy Pzp, zgodnie z którymi do czynności podejmowanych przez zamawiającego i wykonawców w postępowaniu o udzielenie zamówienia stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej oraz że do umów w sprawach zamówień publicznych stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej.

W kontekście powyższego, wskazanie stawki podatku od towarów i usług staje się elementem oświadczenia woli wykonawcy w części dotyczącej zaoferowanej ceny i jako takie oświadczenie woli (w myśl art. 60, 66 § 1 k.c.) nie może być przez drugą stronę transakcji kwestionowane. W powyższym zakresie wskazanie ceny w ofercie, za jaką wykonawca godzi się wykonać zamówienie, zgodnie z zawartymi w SIWZ oczekiwaniami zamawiającego, składa się zatem na oświadczenie woli tego wykonawcy, przy czym – ze wskazanych wyżej względów treścią tego oświadczenia objęta jest także stawka podatku od towarów i usług, bowiem tylko ten wykonawca może decydować o zastosowaniu tej lub innej stawki tego podatku. Jeżeli zatem intencja wykonawcy co do wykonania zamówienia za podaną cenę, uwzględniającą odpowiedni wedle uznania tego wykonawcy podatek od towarów i usług (w braku w tym względzie wytycznych zamawiającego), to rzeczą zamawiającego jest przyjąć tak złożone oświadczenie woli i poddać je ocenie zgodnie z jego treścią.

Ewentualne przyporządkowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT do błędu w obliczeniu ceny należy zatem uznać za nadmierne przenoszenie regulacji administracyjnoprawnych w sferę normowania prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami są częścią (co wynika z art. 2 pkt. 13 i art. 14 ustawy Pzp). Przepisy Kodeksu cywilnego sankcji nieważności wobec czynności cywilnoprawnych, które niewłaściwie opodatkowano nie przewidują, a strony

czynności nie są zobowiązane do kontrolowania prawidłowości wywiązywania się przez ich kontrahentów z obowiązków podatkowych.

2. Poza wskazanym wyżej, cywilistycznym charakterem oferty (a tym samym zawartej w niej ceny) potwierdzeniem tezy, zgodnie z którą ustalenie wysokości podatku od towarów i usług, wchodzącego w skład ceny, podlega wyłącznie wykonawcy, jest regulacja zawarta w przepisach prawa podatkowego.

W tym miejscu zauważyć należy, że obowiązek zaklasyfikowania do właściwego grupowania statystycznego, a w konsekwencji zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług spoczywa na wykonawcy (podatniku – na gruncie przepisów prawa podatkowego).

Kluczową kwestią w analizowanym zakresie jest jednak, że to na wykonawcy (na gruncie prawa podatkowego: podatniku podatku od towarów i usług, a zarazem wystawcy faktury) ciąży obowiązek prawidłowego ustalenia stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do dokonywanej transakcji. W myśl bowiem art. 103 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), podatnicy oraz inne podmioty wystawiające faktury są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego (...). Natomiast art. 106 ust. 1 tej ustawy stanowi, iż podatnicy są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (...).

Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS z 2005r., Nr 1, poz. 11), stanowi bowiem, że zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji, zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroki i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania, w tym rodzaju prowadzonej działalności zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem do Urzędu Statystycznego w Łodzi, który udziela informacji w zakresie stosowania niektórych standardów klasyfikacyjnych.

Zatem to wykonawca składający ofertę winien w niej uwzględnić odpowiednią - jego zdaniem - stawkę podatku od towarów i usług, on to potem będzie wystawiał na rzecz zamawiającego fakturę (lub faktury) za wykonanie zamówienia/jego części. Powyższe oznacza, że przyjęcie w cenie towaru lub usługi takiej lub innej stawki podatku od towarów i

usług jest wyłącznym uprawnieniem podatnika - wystawcy faktury (czyli wykonawcy na gruncie zamówień publicznych).

3. Należy zauważyć, że zarówno zamawiający, jak również Krajowa Izba Odwoławcza nie jest organem właściwym do rozpatrywania sporów na płaszczyźnie interpretacji przepisów prawa podatkowego – to zadanie wykonuje bowiem Minister Finansów (z jego upoważnienia dyrektorzy czterech izb skarbowych – wydając interpretacje indywidualne; lub samodzielnie – wydając interpretacje ogólne w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej), bądź – w ramach postępowania podatkowego a następnie kontroli skarbowej – naczelnicy urzędów skarbowych, lub w ramach kontroli skarbowej – dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. W związku z powyższym należało stwierdzić, że zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku, nie miał prawa - na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp - odrzucić oferty, w której została cena obliczona w inny sposób, aniżeli Zamawiający zakładał lub uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. Ponadto, zgodnie z art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług, to na wykonawcy ciąży obowiązek obliczenia i wpłacenia podatku w odpowiednim terminie. Stąd zamawiający, który w specyfikacji nie przedstawił swoich wymagań dotyczących stawek podatku powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy. W przypadku wystąpienia ewentualnych błędów w zastosowaniu stawki podatku od towarów i usług to na podatniku – wystawcy faktury (wykonawcy) będzie ciążył obowiązek właściwego uregulowania podatku oraz to on będzie odpowiadał za jego niewłaściwe naliczenie i przekazanie przed organami skarbowymi, a także poniesie ewentualną odpowiedzialność na gruncie prawa karnego skarbowego.

Powyższe potwierdza, że zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki podatku od towarów i usług, w inny sposób, aniżeli poprzez wyraźne wskazanie sposobu obliczenia ceny w ofercie. W konsekwencji zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania tej stawki w ofercie wykonawcy, tak jak nie jest uprawniony do weryfikowania oświadczenia woli wykonania zamówienia za wskazaną cenę w innym zakresie, aniżeli wyznaczony przepisami art. 91 ustawy Pzp. Właściwe do weryfikacji (która – co trzeba pokreślić – ma charakter następczy, będący wynikiem kontroli, względnie czynności sprawdzających) i przeprowadzania kontroli w tym zakresie są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zaś wykonawca (podatnik) określa jedynie stawkę podatku, zgodnie z przytoczonym przepisem art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług (tak też: uzasadnienie wyroku KIO/UZP 987/09).

Powyższe wynika wprost z wyrażonej w Konstytucji zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to, iż organy władzy publicznej nie mogą podejmować działań bez podstawy prawnej tych działań, zawartej w odpowiednich przepisach kompetencyjnych: w analizowanym zakresie będzie to art. 2, 2a, 3 i 3 a ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.) - dla dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, czy art. 13, 14a Ordynacji podatkowej – dla organów podatkowych. Przepisy te, jako z natury sankcyjne i wiążące się z pewną dolegliwością na gruncie prawa podatkowego wyposażone są w szereg instrumentów gwarancyjnych zapewniających możliwość obrony w postępowaniu, a w każdym razie przewidują możliwość naprawienia wadliwej z punktu widzenia prawa podatkowego czynności poprzez możliwość korekty deklaracji w wyniku dokonanych w protokole kontroli ustaleń. Nie sposób natomiast znaleźć takiej podstawy w ustawie Pzp. Nie stanowi jej art. 89 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy Pzp.

Jak wskazano, stawkę podatku od towarów i usług określa podatnik. Interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dokonuje Minister Finansów, która to czynność podlega kontroli wojewódzkich sądów administracyjnych. Poprawność stosowania prawa podatkowego podlega kontroli organów podatkowych, w toku postępowania podatkowego (art. 120 i nast. Ordynacji podatkowej). Decyzje administracyjne wydawane przez organy podatkowe podlegają kontroli, w ramach kontroli działalności administracji publicznej, przez sądy administracyjne, która obejmuje m.in. rozpoznawanie skarg na decyzje administracyjne (art. 3 § 2 pkt 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Ustawodawca nie przyznał natomiast zamawiającemu ani Krajowej Izbie Odwoławczej kompetencji do rozstrzygania sporów w zakresie prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że kompetencja ta nie może być domniemywana. Przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, nie stanowi o kognicji zamawiającego ani Krajowej Izby Odwoławczej w tym zakresie. Skoro bowiem, zamawiający nie ma podstaw do określania w sposób wiążący dla podatnika stawek podatku od towarów i usług, które to uprawnienie przysługuje organom podatkowym, to również Krajowej Izbie Odwoławczej, w trybie dokonywania kontroli decyzji zamawiającego, takie uprawnienie nie przysługuje.

Dostrzec trzeba dalej, że brak jest podstaw do przyjmowania przez zamawiającego (czy też Krajową Izbę Odwoławczą - w ramach środków ochrony prawnej) stanowiska co do prawidłowości stawki, w oparciu o wydane interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, przyznając im charakter wiążący.

Podkreślenia wymaga, że interpretacje ogólne jak i interpretacje wydawane w indywidualnych sprawach w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej, jak również wyjaśnienia Ministerstwa Finansów nie są wiążące dla organów podatkowych ani innych podmiotów. Przepisy obowiązujące od dnia 1 lipca 2007 r. nie zawierają normy stanowiącej o wiążącej

mocy interpretacji indywidualnych dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Brak takiej normy pozostaje w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03 (Dz. U. Nr 122, poz. 1288), w którym orzeczono, iż art. 14 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (w brzmieniu obowiązującym w 2004 r.) w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Uzasadnienie zawarte w tym wyroku znajduje aktualność także w odniesieniu do interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym stanowiskiem zawartym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego dokonano nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących interpretacji indywidualnych, przewidując, że nie są one wiążące nie tylko dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, ale także dla samego zainteresowanego. Wynika to wprost z ustawy Ordynacja podatkowa - zgodnie z treścią art. 14b 1 Ordynacji podatkowej interpretacja przepisów prawa podatkowego nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Podmioty te mogą, a nie muszą zastosować się do interpretacji. Przepisy przewidują jedynie ochronę dla podmiotu, który uzyskał interpretację w razie zachowania zgodnego z jej treścią (nie określa się wtedy albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku zmiany lub uchylecia interpretacji; nie ustala się także dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych). Oznacza to, że interpretacje, wyjaśnienia i opinie Ministra Finansów nie stanowią podstawy rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, mają natomiast charakter kierunkowy i przedstawiają dominującą linię orzecznictwa, dotyczącą określonych przepisów. Indywidualne interpretacje podatkowe w postępowaniu o udzielenie zamówienia w takim przypadku mogą stanowić jedynie wskazówkę, co do sposobu interpretacji i stosowania właściwych w danej sprawie przepisów, a zawarte w nich rozstrzygnięcia i uzasadnienia nie mogą oddziaływać na zamawiających oraz inne organy w sposób wiążący.

4. Dostrzeżenia w tym miejscu wymaga również, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług, jakkolwiek niewątpliwie wpływa na cenę w rozumieniu ustawy o cenach (a tak, z mocy art. 2 pkt 1 należy rozumieć pojęcie ceny na gruncie ustawy Pzp), to nie stanowi błędu w obliczeniu w ścisłym tego słowa znaczeniu. Jest ono bowiem raczej wynikiem błędu co do prawa, będącego następstwem nieznamomości regulacji prawa podatkowego obowiązującego w tym zakresie. Należy bowiem uwzględnić, że wskazanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług przy określeniu ceny oferty (tak całkowitej, jak i

dotyczącej odpowiedniej jej części) stanowi przyjęcie niewłaściwego założenia co do obowiązującego prawa podatkowego, stąd stanowi o ustaleniu tej ceny nie zaś obliczeniu, skoro wynika nie z czynności natury czysto arytmetycznej (działań matematycznych) a z okoliczności obiektywnej, to jest z obowiązującego prawa (choć w konkretnym wypadku być może niewłaściwie zastosowanego). Błąd w obliczeniu ceny z założenia zawiera element działania niezamierzonego, takiego, które jest wynikiem omyłki w odróżnieniu od świadomej decyzji wykonawcy co do zastosowania stawki podatku od towarów i usług.

Błąd w obliczeniu ceny powinien odnosić się do omyłek rachunkowych lub rzeczowych związanych ze sposobem wyceny przedmiotu świadczenia (podstawy wyliczenia, objęcia nim wszystkich elementów, kompletności i prawidłowości wyliczeń), a nie do wynikającej z przepisów prawa stawki podatku, co do której zastosowania, naliczenia i odprowadzenia sprzedawcy towarów i usług będący płatnikami tego podatku, czyli przedsiębiorcy prowadzących profesjonalną działalność gospodarczą, podejmują świadome decyzje, bezpośrednio obciążające ich konsekwencjami nieprawidłowości w tym zakresie (z odpowiedzialnością karnoskarbową włącznie).

Ponadto, jeśli wziąć pod uwagę postulat racjonalności ustawodawcy: jeśli system prawa podatkowego oraz zamówień publicznych stanowią elementy systemu finansów publicznych (pierwszy – po stronie dochodowej tego systemu, drugi zaś – jako jego kategoria wydatkowa), to należy przyjąć, że nie zawierają one rozwiązań pozostających systemowo w sprzeczności. Jak wskazuje bowiem literatura finansów publicznych, „operacje finansowe podmiotów publicznoprawnych, polegające na gromadzeniu dochodów i dokonywaniu wydatków, wypełniają pojęcie finansów publicznych” (Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC, Poznań 2006, s. 20). Jeżeli zatem – jak wykazano wyżej na podstawie wyraźnego brzmienia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej – przepisy prawa podatkowego rozkładają ciężar i odpowiedzialność za prawidłowość zachowania w tym zakresie na podatnika, to należy przyjąć, że przepisy prawa zamówień publicznych nie przewidują tutaj rozwiązań natury niejako sankcyjnej (polegających na obowiązku odrzucenia oferty) w razie zastosowania nieprawidłowej stawki podatku.

Końcowo wskazać należy, że nie bez znaczenia dla dokonanej wyżej oceny pozostaje okoliczność, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług zawsze może być na gruncie przepisów prawa podatkowego naprawione. Istnieje bowiem możliwość korygowania wskazanej w fakturze kwoty podatku od towarów i usług - w przypadku błędów zawartych w fakturach ustawodawca przewidział możliwość ich korygowania za pomocą m.in. faktur korygujących. Zgodnie z § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania

zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2008 nr 212 poz. 1337 z późn. zm.), gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury, wystawia się fakturę korygującą. W myśl natomiast art. 81 – 81c Ordynacji podatkowej, korekcie podlegają także deklaracje podatkowe, w tym te dotyczące podatku od towarów i usług.

Jeśli zatem którakolwiek ze stron czynności prawnej na etapie wykonania umowy (wystawienia faktur) dojdzie do przekonania o zastosowaniu przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, może zainicjować korektę w tym zakresie, przy czym w takim wypadku zamawiający zawsze zobowiązany będzie świadczyć nie więcej aniżeli przewidziano w umowie (co wynika z przytoczonego na wstępie wyroku Sądu Najwyższego), albo nawet mniej – jeśli strony w wyniku przesądzenia stawki podatku na niższą zadecydują o zmniejszeniu świadczenia należnego wykonawcy o wskazaną różnicę (co przecież w świetle prawa cywilnego nie jest niedopuszczalne, jako że oświadczenie woli w tym zakresie może być interpretowane, zaś istotną wskazówką do takiej interpretacji mogłoby być zawarte w ofercie wskazanie kwoty netto za wykonanie zamówienia, jako tej, która odzwierciedla nakłady wraz z odpowiednim zyskiem).

Dodatkowo, skoro Zamawiający zobowiązany jest do rozpatrywania oferty w kwocie realnej, czyli tej którą musiałby ponieść zamawiający wybierając wskazaną ofertę, to oznacza to, iż mimo różnicy w zaproponowanych stawkach podatku VAT, oferta Odwołującego pozostaje w pełni porównywalna w tym postępowaniu z innymi ofertami. Na gruncie analizowanej sprawy, interes Zamawiającego nie dozna uszczerbku, bowiem będzie obowiązany do zapłaty co najwyżej kwoty wskazanej (wartości brutto).

Z tego względu należało uznać, że Zamawiający winien był dokonać porównania złożonych ofert, w takich kwotach jakie wykonawcy podali w złożonych ofertach, z uwzględnieniem podanych przez nich kwot podatku od towarów i usług, a następnie na podstawie tak przeprowadzonej oceny dokonać wyboru najkorzystniejszej oferty.

Dodatkowo, zgodnie z opisanym w art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) paradygmatem działania w sferze gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, jaką jest zamawiający, wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań.

Niezależnie od zaprezentowanych rozważań natury ogólnej, zachowujących swą aktualność na gruncie rozpatrywanej sprawy, stwierdzić należy, iż za absolutnie niedopuszczalną należy uznać praktykę odrzucania ofert, których stawka podatku VAT w odniesieniu do przedmiotu została określona w sposób prawidłowy. W niniejszym stanie

faktycznym spór nie dotyczy bowiem sytuacji, czy zastosowanie ma stawka podstawowa, ale która z tych stawek powinna być w ofercie wskazana, biorąc pod uwagę okoliczność, że w dacie składania oferty obowiązującą stawką była stawka w wysokości 22%, zaś w okresie realizacji zamówienia jego przedmiot będzie opodatkowany stawką 23%. W ocenie Izby kwalifikacja tego stanu faktycznego nie jest możliwa w oparciu o przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, z przyczyn wskazanych powyżej, jak również i z tej przyczyny, iż Zamawiający nie wskazując, wg jakiej stawki w cenie należy uwzględnić podatek VAT, nie może wyciągać dla wykonawcy negatywnych konsekwencji, tym bardziej, iż Odwołujący obliczył podatek VAT z zastosowaniem stawki, która w dacie składania ofert była obowiązująca.

Z tego względu, Krajowa Izba Odwoławcza podzieliła zarzuty odwołania, uznając, że oferta Odwołującego nie podlegała odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Powyższe skutkowało uwzględnieniem odwołania, bowiem odrzucenie oferty Odwołującego miało istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Stanowi jednocześnie o naruszeniu przepisu art. 7 ust. 1 i 3 ustawy Pzp. Pozostałe zarzuty odwołania również zasługują na uwzględnienie, z przyczyn, o których była mowa wyżej.

Z powyższych względów orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy, na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp w zw. z § 3 pkt 1 lit. a oraz pkt 2 lit. b 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), zaliczając do kosztów postępowania wpis od odwołania w kwocie 10 000,00 oraz wynagrodzenie pełnomocnika Odwołującego w kwocie 3 600,00 zł.

Przewodniczący:

.....

Członkowie:

.....

.....

